



# المحاسبة المالية

دراسات في القياس والتحليل المحاسبي

دكتور خيرت ضيف

دكتور أحمد سنور

دكتور أحمد بسيوني



الى  $X = \pm \%$

الدار الجامعية

للطباعة والنشر  
بيروت، ص. ٩٢٢



# المحاسبة المالية

دراسات في القياس والتحليل المحاسبي

دكتور خيرت ضيف  
دكتور أحمد نور  
دكتور أحمد بسيوني

١٩٨٤

الدار الجامعية

الطباعة والنشر

مطبعة دار الجامعة





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## مقدمة

يعالج هذا الكتاب موضوع المحاسبة المالية، ويتناول بالدراسة مشاكل قياس الدخل المحاسبي، وتقييم الأصول والالتزامات، ومشاكل الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتحليل ودراسة تلك القوائم. وقد كان تركيزنا عند كتابة هذا الكتاب منصبا حول دراسة المفاهيم المحاسبية التي تنطوي عليها النظرية المحاسبية، وتحليل المشاكل التي تنتج عن استخدام تلك المفاهيم في مجال المحاسبة. وقد عرضنا في بداية هذا الكتاب ببساطة للمحاولات التي تجري لصياغة إطار عام للنظرية المحاسبية، وبيننا وجهة نظرنا في هذا الموضوع.

ولم تقتصر مناقشتنا للمشاكل المحاسبية المختلفة المعروضة في هذا الكتاب على إستعراض المبادئ والمفاهيم المقبولة بواسطة جمع كبير من المحاسبين. ولكننا حاولنا إستعراض مختلف وجهات النظر بالنسبة لكل موضوع، على أساس أنه من الضروري، في هذه المرحلة من دراسة المحاسبة، تشجيع الطلاب والدارسين على المشاركة في التقييم الإنتقادي للمبادئ المحاسبية. هذا بالإضافة إلى ضرورة إلمام دارسي المحاسبة بالجدل العلمي ونقاط الضعف الرئيسية التي تنطوي عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي نفس الوقت فإنه من الضروري أن يتوفر لدى هؤلاء الدارسين الأسس التحليلية التي تمكنهم من المشاركة في هذا التحليل الإنتقادي، وذلك حتى يتضح لهم أن معظم المشاكل الجدلية في المحاسبة تتركز حول أمور ومواضيع لا يوجد لها حلول وحيدة وبسيطة.

ويشتمل هذا الكتاب على تسعة عشر فصلاً موزعة على سبعة أبواب رئيسية، وقد خصص الفصلين الأول والثاني للذين يتكون منهما الباب الأول لتعريف

المحاسبة، وبيان الإطار الذي تعمل فيه وكيفية تأثيرها فيه وتأثيرها به وعرض الإطار النظري للمحاسبة المالية والدراسات التي تمت في هذا الصدد وكيفية التوفيق بينها. وقد خصصت الفصول الثلاثة التالية من الثالث حتى الخامس والتي يشتمل عليها الباب الثاني لدراسة مشاكل قياس الدخل المحاسبي، وكيفية تحقق الإيرادات والمصروفات في المحاسبة، وكيفية إجراء المقابلة السليمة بينهما، وإعداد القوائم المالية. وقد ركزنا في هذا الباب على مشاكل قياس الدخل في المنشآت الصناعية. وقد بينا في هذا الباب كيف تتأثر عملية قياس الدخل بالمبادئ والفروض والمعتقدات المحاسبية التي سبق عرضها في الباب الأول.

أما الأربعة فصول التالية من الفصل السادس حتى الفصل التاسع، والتي يتكون منها الباب الثالث فقد خصصت لدراسة الميزانية العمومية كتقرير عن المركز المالي للمنشأة، والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل، وخاصة في مجال التحقق والتقييم والإفصاح عنها في الميزانية.

ويختص الفصلين العاشر والحادي عشر واللذين يتكون منهما الباب الرابع بدراسة مشاكل التحقق والتقييم المتعلقة بالأصول طويلة الأجل الملموسة، وكيفية الإفصاح عن تلك العناصر في الميزانية العمومية.

أما الفصلين الثاني عشر والثالث عشر والتي يتكون منها الباب الخامس فقد خصصت لدراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل، وحقوق الملكية في الأنواع المختلفة من المشروعات، وبإستكمال مناقشة هذه الموضوعات تكتمل مناقشة جميع عناصر الميزانية العمومية.

وقد خصصت الفصول الثلاثة التالية من الفصل الرابع عشر حتى الفصل السادس عشر والتي يشتمل عليها الباب السادس لدراسة مشاكل تحقق الإيرادات وإعداد القوائم المالية بإستخدام أسس تحقق مختلفة غير أساس الإستهقاق (أو الأساس البيعي الذي يستخدم بالنسبة لمعظم المنشآت التجارية والصناعية)، وذلك حتى تكتمل مناقشة تحقق الإيرادات والمصروفات وتقييم عناصر الميزانية بالنسبة لمختلف أنواع المشروعات. وقد عرضنا في تلك الفصول الثلاثة لكيفية تحقق

الإيرادات بالنسبة لعقود المقاولات طويلة الأجل، وبالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط التي تمتد لأجل طويلة، وبالنسبة لمنشآت المهن الحرة.

أما الفصول الثلاثة السابع عشر والثامن عشر والتاسع عشر والتي يتكون منها الباب السابع فقد خصصت لدراسة موضوع تحليل وإستقراء القوائم المالية. وقد عرضنا أولاً لتحليل البيانات المحاسبية بقصد الوصول إلى القوائم المالية في حالة عدم إكتمال الدفاتر المحاسبية. وبعد ذلك عرضنا لكيفية دراسة القوائم المالية المختلفة، ثم تناولنا في الفصل التاسع عشر كيفية إعداد قوائم التدفقات المالية والنقدية.

وقد كتب الأبواب الخمسة الأولى حتى الفصل الثالث عشر الأستاذ الدكتور احمد نور والدكتور احمد بسيوني اما البابين السادس والسابع فقد كتبهم الأستاذ الدكتور خيرت ضيف.

وقد حاولنا، قدر الإمكان، أن يكون العرض واضحاً وعملياً وأن يشتمل على مجموعة من الأمثلة الإيضاحية والتطبيقات العملية الضرورية لإستيعاب المادة العلمية المعروضة، هذا بالإضافة إلى إشتال كل فصل من الفصول المعروضة على مجموعة من الأسئلة النظرية والتطبيقات العملية التي تساعد على قياس مدى إستيعاب المادة العلمية المعروضة.

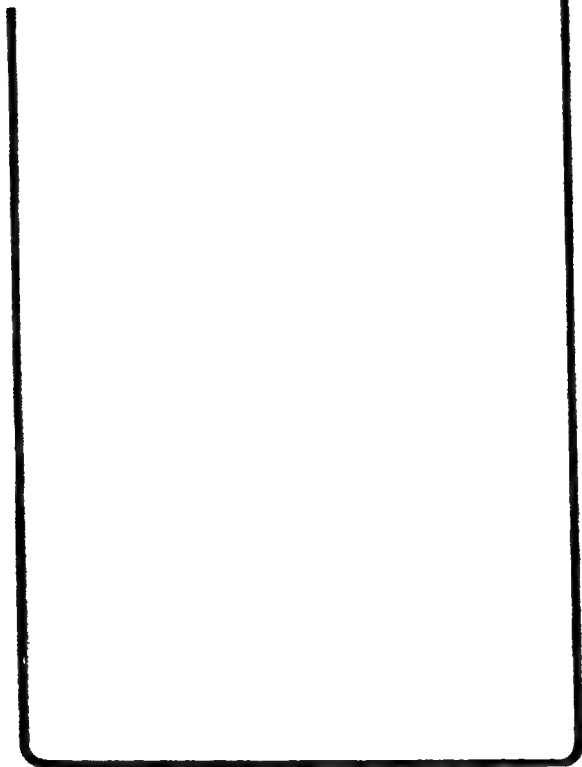
والله نسأل السداد والتوفيق؟

بيروت في اول يناير ١٩٨٤

المؤلفون



# البَابُ الْأَوَّلُ







يختص هذا الباب بمناقشة الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة المالية حيث توضح فيه أهداف المحاسبة المالية والتفرقة بين المحاسبة الداخلية والمحاسبة الخارجية التي تختص بإعداد التقارير الخارجية وأهداف تلك التقارير. ويعالج هذا الباب بصفة عامة الإطار الفكري للمحاسبة المالية ويوضح المقصود بالمبادئ المحاسبية المقبولة، ومصادرها والمنظمات المهنية والعلمية التي تساهم في وضع وتطوير تلك المبادئ. وينقسم هذا الباب إلى فصلين يعالج الفصل الأول منها موضوع تعريف المحاسبة وأهدافها ومبادئها والمنظمات المهنية والعلمية المسؤولة عن بلورة وتطوير تلك المبادئ، وسنعرض في هذا الفصل لأهم الدراسات التي أجريت في مجال وضع إطار فكري للمحاسبة المالية، وذلك بغية الوصول إلى إطار مبسط لها يخدم في فهم باقي فصول هذا الكتاب، وهو ما عرضنا له بالتفصيل في الفصل الثاني على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية:



## الفصل الأول

في

### تعريف المحاسبة وأهدافها

١ - مقدمة :

يختص هذا الفصل بالتعريف بالمحاسبة المالية وتحديد أهدافها وتحديد الإطار الذي تعمل فيه وتوضيح مصادر المعرفة المحاسبية ، وتحديد المبادئ المقبولة وتحديد المقصود بكل منها في مجال الممارسة العملية . وتنطوي خطة الدراسة في هذا الفصل أولاً على تعريف المحاسبة المالية وتحديد أهدافها والفرقة بين المحاسبة الداخلية والمحاسبة الخارجية التي تهدف إلى إعداد التقارير والقوائم الخارجية . ونعرض بعد ذلك لمراجعة القوائم المالية ونبين أهمية وجود مبادئ محاسبية متعارف عليها في هذا الصدد ، ثم نتناول موضوع الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة ومدى تأثيرها وتأثيرها فيه .

ونعرض بعد ذلك بإختصار لدور الجهات والمنظمات المهنية والعلمية التي تساهم في إرساء وتطوير مبادئ المحاسبة المقبولة . ونتناول بعد ذلك الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية لصياغة إطار فكري للمعرفة المحاسبية ، وذلك كمقدمة ضرورية لما نتصور أنه يمثل إطاراً فكرياً للمحاسبة المالية يخدم في فهم الموضوعات المعروضة في هذا الكتاب بالتفصيل .

٢ - تعريف المحاسبة وأهدافها :

تعرف المحاسبة بأنها «عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات إقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم وإلتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات»<sup>(١)</sup> .

---

(1) American Accounting Association "A statement of Basic Accounting Theory" New York,

ويقع على عاتق المحاسبين تحديد المعلومات والبيانات اللازم توفيرها، وينبغي أن يكون هذا التحديد عملية مستمرة نظراً للحاجات المستمرة والمتطورة من البيانات. وتتطلب المهام المتعلقة بقياس وتوصيل المعلومات المقاضلة بين العديد من الأساليب والإجراءات التي يمكن إستخدامها. وينطبق التعريف السابق للمحاسبة على جميع أنشطة إنتاج وتوصيل المعلومات في مختلف أنواع المشروعات مهما اختلف شكلها القانوني أو طبيعة النشاط الذي تمارسه. ويقصد بمن يستخدمون البيانات المحاسبية كل الجهات التي يكون من المتوقع أن تستخدم تلك المعلومات في عمليات الدراسة والتحليل وإتخاذ القرارات. وتتضمن تلك الجهات الملاك (المستثمرين) الحاليين والمتوقعين، الدائنين والموردين، الإدارة، الأجهزة الحكومية، العاملون والمنظمات العمالية والمستهلكين.

وقد تطورت الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتوفير وتوصيل البيانات تطوراً كبيراً خلال القرون الماضية، فبعد أن كان النظام المحاسبي يتصف بالبساطة والسهولة في أولى مراحل تطور المحاسبة، أصبح ينطوي الآن في معظم الدول المتقدمة على استخدام الحاسبات الإلكترونية في تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص المعلومات. ورغم هذا التغير في الأسلوب فقد ظل الهدف من المحاسبة كما هو من حيث توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بإحتياجات من يستخدمون تلك المعلومات. وقد كان هذا التطور في الإجراءات والأساليب يسعى باستمرار للوفاء بالإحتياجات المتطورة والمتزايدة من البيانات المحاسبية.

ونظراً لأن الجهات التي تستخدم القوائم والبيانات المالية قد تكون جهات خارجية عن المنشأة أو جهات داخلية بها، فقد تواضع الكتاب على تقسيم المحاسبة إلى فرعين: المحاسبة الإدارية أو الداخلية *Managerial Accounting* والمحاسبة المالية أو الخارجية *Financial Accounting*. وتعمل المحاسبة الإدارية أو الداخلية على توفير البيانات والمعلومات إلى الإدارة الداخلية في الوحدة الاقتصادية وذلك لإستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. ويكون توفير هذا النوع من البيانات والمعلومات عملية مستمرة تساعد على إتخاذ كثير من القرارات الروتينية وغير الروتينية، وحل كثير من المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية. أما المحاسبة المالية فهي تختص أساساً بتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الجهات

الخارجية، وذلك لاستخدامها في إتخاذ كثير من القرارات التي تقوم تلك الجهات بإتخاذها. ومن بين القرارات التي تستخدم تلك البيانات في إتخاذها قرارات الإستثمار وقرارات الإقراض وغيرها. ويختص هذا الكتاب أصلاً بمعالجة موضوع المحاسبة المالية، أما موضوع المحاسبة الإدارية فنجد له تفصيلاً في كتابات أخرى<sup>(١)</sup>.

وطالما أن إهتمامنا هنا منصب على المحاسبة المالية فنركز على المبادئ المحاسبية ومعايير الإفصاح التي تعمل على توفير البيانات المالية الملائمة والمعدة في الوقت الملائم لاستخدام الجهات الخارجية. وتزداد أهمية المحاسبة المالية في الوقت الحاضر في جميع أنحاء العالم، وبصفة خاصة في دولة مثل مصر نظراً لزيادة دور الدولة في النشاط التجاري والصناعي. إن من حق الدولة والمجتمع بصفة عامة التحقق من أن المشروعات العاملة فيها تعمل بكفاءة وبشكل متجانس مع أهداف المجتمع. وليس من المتصور أن يتحقق هذا الهدف دون وجود هيكل نظري ملائم من المبادئ المحاسبية المتفقة مع ظروف ومفاهيم المجتمع والتي تؤدي إلى المساعدة على توفير البيانات اللازمة للمجتمع. وينبغي أن يكون هذا الهيكل مرناً بحيث يمكن تغييره وتطويره بما يلائم ظروف المجتمع المتغيرة.

ويتضح من التعريف السابق للمحاسبة ومن التفرقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، أن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إعداد التقارير المالية. وينبغي أن توفر تلك التقارير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين، وأي مستخدمين آخرين للبيانات في إتخاذ قرارات الإستثمار أو الإقراض أو أي قرارات أخرى. ومن الضروري أن تكون تلك المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يدركون مجال الأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يرغبون في دراسة المعلومات بجهد معقول. ويعتبر المستثمرون والدائنون الحاليون والمحتملون (ومستشاروهم) أهم من يستخدمون القوائم المالية. وتمثل القوائم المالية أهم مصدر للمعلومات المالية بالنسبة لتلك الجهات. ومن ناحية أخرى فإن كثير من الجهات الأخرى تستخدم البيانات الواردة في القوائم المالية مثل إدارة المنشأة، وأجهزة الضرائب والأجهزة الحكومية، وبورصة الأوراق المالية، والعاملون، ورجال القانون،

---

(١) دكتور أحمد نور «المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات» دار المعرفة الجامعية ١٩٨١.

والمنظمات العمالية والاتحادات والروابط والغرف التجارية وغيرها. وقد يتوافر بالنسبة لبعض تلك الجهات الأخرى غير المستثمرين والدائنين مصادر أخرى للمعلومات غير القوائم المالية المتعارف عليها. ونتيجة لذلك فإن أهداف القوائم المالية المتعارف عليها تركز بصفة أساسية على إحتياجات المستثمرين والدائنين لأن إحتياجات تلك الجهات من المعلومات تكون مفهومة بدرجة أكبر من غيرها من الجهات التي أشرنا إليها. ولكن يمكن القول بصفة عامة أن تلك القوائم المالية تشبع معظم الإحتياجات المعروفة من البيانات.

وتعتبر إدارة المنشأة هي المسؤولة أساساً عن إعداد تلك القوائم المالية ويرغب المستثمرون والدائنون في التحقق من أن إدارة المنشأة قد قامت بهذا العمل على أساس موضوعي دقيق، ويتطلب هذا التحقق وجود مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة التي تعد القوائم المالية على أساسها. وتعتبر هذه المبادئ عن إتفاق جمع من المحاسبين في وقت معين على ماهية الموارد الاقتصادية والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها كأصول أو إلتزامات بواسطة المحاسبة المالية، وماهية التغيرات في الأصول والإلتزامات التي ينبغي تسجيلها ومتى يجب تسجيل هذه التغيرات، وكيفية قياس الأصول والإلتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها، وماهية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها وكيفية إعدادها. وسنعرض بالتفصيل في هذا الفصل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند عرض موضوع الإطار النظري للمحاسبة المالية. كما يتطلب التحقق من إعداد القوائم بطريقة موضوعية ضرورة قيام جهة خارجية مستقلة ومحايدة وعلى درجة من العلم والخبرة بفحص تلك القوائم، ومن هنا ظهرت مهنة مراجعة الحسابات، وذلك للقيام بفحص إنتقادي للقوائم المالية وإعداد تقرير بنتيجة هذا الفحص، يساعد على زيادة درجة الإعتماد على القوائم المالية.

### ٣ - مراجعة القوائم المالية :

سبق أن بينا أن المحاسبة المالية تهدف إلى التعبير الصادق عن عمليات المشروعات المختلفة وعن مراكزها المالية. ومن الملاحظ أن هذه المشكلة تزداد تعقيداً كلما كبرت المشروعات وتعقدت عملياتها، وهي السمة الغالبة لمعظم المشروعات في الوقت الحاضر. وحتى يمكن التحقق من الوصول إلى هدف التعبير الصادق عن

نتيجة العمليات والمركز المالي ينبغي أن تخضع تلك القوائم للفحص والمراجعة من جانب مراجع حسابات خارجي محايد ومستقل وكفء. ومن الضروري أيضاً توافر هيكل نظري منطقي ملائم ومتجانس للمعرفة المحاسبية التي ترشد كل من المحاسبين والمراجعين في سبيل الوصول إلى هذا الهدف. وينبغي أن يكون هذا الهيكل النظري للمعلومات المحاسبية واقعياً من ناحية البيئة الاقتصادية التي يستخدم فيها، كما يتعين أن يأخذ في الاعتبار حاجات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية.

وتعتبر القوائم المالية التي يقوم المحاسبون بإعدادها في منتهى الأهمية في عملية إدارة الاقتصاد القومي بصورة ناجحة. وتعتمد كثير من الجهات وبصفة خاصة رجال الاقتصاد والمستثمرين ورجال البنوك ونقابات العمال والمسؤولين الحكوميين على تلك القوائم ويعتبرونها بمثابة ملخصات صادقة ومعبرة عن العمليات المالية اليومية للمشروع. ومن ناحية أخرى فإن تلك الجهات تستخدم البيانات التي تشمل عليها تلك القوائم المالية كأساس للتنبؤ بالمؤشرات الاقتصادية المستقبلية. ونتيجة لذلك فإن الأمر لم يعد قاصراً بالنسبة للمحاسبين على تقديم التقارير التاريخية في الوقت الملائم وتقديم تفسيرات ملائمة لتلك التقارير، وإنما المساعدة أيضاً في الوصول إلى تقديرات ملائمة للعمليات المستقبلية. ونتيجة لذلك فإن المحاسبة وما تقوم عليه من مبادئ نظرية لها دور فعال في عملية الإدارة الاقتصادية لموارد المجتمع.

وتساعد عملية مراجعة البيانات المالية على دعم الثقة في البيانات المالية، كما تؤدي إلى تحسين الدور الذي تقوم به تلك البيانات في عملية الإدارة الاقتصادية. وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات من استخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عند إعداد القوائم المالية، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن نتيجة الفحص إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويشير إلى أي تغيير في استخدام تلك المبادئ عن السنوات السابقة، ويوضح تأثير ذلك التغيير على كل من المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع. وينظم قيام المراجعين بمهامهم ويحدد مستوى أداء هذه المهام معايير المراجعة المتعارف عليها والتي تضعها وتفسرها الجمعيات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة. كما ينظم

هذه المهنة من ناحية أخرى دستور خاص وقواعد أخلاقية خاصة تكفل تحقيق أعمال المراجعة بموضوعية وحياد وإستقلال وكفاءة. وتساعد عملية مراجعة وفحص القوائم المالية على التوفيق بين المصالح المتعارضة في مجال إعداد وإستخدام القوائم المالية. فقد يحدث في بعض الحالات تضارباً في المصالح بين إدارة المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية وبين بعض الأشخاص والجهات التي تستخدم تلك القوائم، فعل سبيل المثال قد تقوم المنشأة وهي بصدد تقديم طلب الحصول على قرض من البنك بتحسين صورة مركزها المالي، أو قد تأخذ الجانب التفلؤلي في عرض مركزها المالي، كما قد تقوم المنشأة التي ترغب في زيادة رأس مالها عن طريق طرح أسهمها للإكتتاب العام بالمبالغة في إظهار مقدرتها الإيرادية. ويعمل وجود مراجع الحسابات الخارجي على حماية من يستخدمون القوائم المالية من هذا الإنحياز الطبيعي أو من سوء العرض المتعمد للقوائم المالية عن طريق فحص هذه القوائم، والأدلة المدعمة لها والتي تقوم إدارة المنشأة بإعدادها. ويقوم مراجع الحسابات ببدء رأيه المهني حول مدى صدق تمثيل القوائم المالية، وذلك بعد قيامه بالفحص الضروري والملائم للتحقق من ذلك. ويتطلب قيام مراجع الحسابات بهذه المهمة ليس فقط وجود مهنة قوية ومستقلة للمحاسبة والمراجعة، وإنما أيضاً وجود هيكل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك لإستخدامها كمرشد لإعداد وفحص ومراجعة القوائم المالية كما سبق أن ذكرنا. ويؤدي إعداد القوائم المالية وفق مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً إلى التأكيد من قابلية تلك القوائم للمقارنة. وإذا كانت القوائم المالية قابلة للمقارنة فسيكون المستثمرون في وضع أفضل من ناحية تكوين رأي عن المشروعات الأفضل في مجال الإستثمار وما يحققه من عائد.

ونظراً لأهمية القيام بأعمال فحص القوائم المالية ومراجعتها للمجتمع فإن معظم دول العالم تقوم بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كمهنة مستقلة لها دستورها وقواعدها الأخلاقية الخاصة. وتقوم تلك المهنة من ناحية أخرى بوضع الإطار التعليمي الذي ينبغي توافره فيمن يقوم بممارستها. كما تحدد المهنة المتطلبات المطلوبة من ناحية الخبرة والإستقلال والحياد وغيرها من الأمور التي تدعم التنظيم المهني،



وتحافظ على إستقلال المهنة وتمكنها من أداء دورها في حماية موارد المجتمع ، وتوجيه استثماراته بشكل يحقق استغلال الموارد المتاحة أفضل إستغلال<sup>(١)</sup>.

#### ٤ - الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة :

سبق أن بينا أن المحاسبة المالية تهدف إلى تزويد الجهات المهتمة بأعمال المشروعات والبيانات الكمية (القابلة للقياس الكمي) التي تساعدكم على اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في المشروعات المختلفة . وتقوم المحاسبة في سبيل تحقيق هذا الهدف بتجميع جميع العمليات والوقائع التي تحدث أثناء الفترة المحاسبية . ومن خلال عمليات القياس والتلخيص والتصنيف يتم تجميع البيانات التي تنطوي عليها جميع الوقائع والأحداث في عدد محدود ومتراط من البيانات لها دلالة محددة ، وحينما يتم عرض تلك البيانات في صورة تقارير مالية ، فإنها تصف الحالة المالية المنشأة . وتحدد بدقة نتيجة عملياتها خلال فترة معينة . ومن ناحية أخرى تعتبر المحاسبة بمثابة نظام للمعلومات نظراً لأنها تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية أو غيرها من الوحدات إلى جهات متعددة تهتم بأعمال وأنشطة تلك الوحدات .

وتعتبر المحاسبة طبقاً لهذا المفهوم نظام قياس وإتصال نظراً لقيامها بقياس الآثار المترتبة على عمليات الوحدات الاقتصادية وتجميعها ، وتوصيلها إلى الجهات المهتمة بأعمال تلك الوحدات . وقد ترتب على زيادة حجم المشروعات وتعدد أعمالها وتعدد الجهات المهتمة بها وتنوع إهتماماتها زيادة مسؤولية مهنة المحاسبة في الوقت الحاضر عن أي وقت مضى . وتقوم المحاسبة المالية بتوفير البيانات المالية عن أعمال المشروع ككل أو عن أجزاء منه ، وتكون تلك البيانات متاحة لإستخدام كل من الجهات الداخلية والخارجية المهتمة بأعمال المشروع كما سبق أن ذكرنا .

وتتأثر المحاسبة شأنها في ذلك شأن غيرها من العلوم الإنسانية بالإطار أو البيئة التي تعمل فيها . وتشتمل البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على الأوضاع الاجتماعية

---

(١) دكتور أحمد نوره مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والتطبيقية دار المعرفة الجامعية - سوتر - اسكندرية ١٩٨١ .

والإقتصادية والسياسية والقانونية السائدة، وما تنطوي عليه من قيود وآثار تنعكس بالضرورة على المحاسبة . ويختلف تأثير تلك الأوضاع والعلاقات من فترة إلى أخرى، ونتيجة لذلك فإن أهداف المحاسبة وبعض إجراءاتها تتعرض للتطوير المستمر بما يتلائم مع التطور في الظروف والأوضاع الاجتماعية والإقتصادية السائدة. وهناك كثير من العوامل الخارجية التي تؤثر على المحاسبة وسنعرض لبعض هذه العوامل على سبيل المثال. إن أول العوامل البيئية التي أثرت على المحاسبة تتعلق بندرة موارد الإنتاج. لقد اعترفت المحاسبة منذ زمن طويل بندرة عوامل الإنتاج. وطالما أن موارد الإنتاج تنصف بالندرة فمن الضروري التركيز على تحقيق الإستغلال الأمثل لتلك الموارد، أو بعبارة أخرى تحقيق الكفاءة في إستغلال تلك الموارد، وبالتالي ضرورة التفرقة بين المنشآت التي تحقق الكفاءة وتلك التي لا يتوافر فيها الكفاءة وتشجيع المنشآت التي تنصف بالكفاءة. وكان من نتيجة ذلك التركيز على هدف الربح بإعتباره مؤشراً للنجاح والكفاءة. ومن ناحية أخرى فإن المحاسبة تقيس تكلفة الموارد والمجهودات المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات، كما تهتم المحاسبة بتوضيح الآثار المترتبة عن إنتاج السلع والخدمات بالنسبة لما تحققه من نتائج.

ومن العوامل الخارجية الأخرى التي أثرت على المحاسبة في الدول الغربية إحترام الممارسة المحاسبة لما يعتبره المجتمع حقوقاً للملكية ينبغي صيانتها والتقرير عنها وأخذها في الإعتبار ما يعتبره المجتمع ذو قيمة، ومراعاة إعتبارات الصدق والعدالة السائدة في المجتمع، كما أن المحاسبة تفترض أمانة وزاهة القائمين على العمل في المشروعات المختلفة، وأن تصرفاتهم ستكون في حدود الأمانة والأخلاق السائدة في المجتمع. وتعتبر تلك العوامل بمثابة عوامل هامة يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة.

ويوجد إلى جانب تلك العوامل التي يفرضها الإطار العام الذي تعمل فيه المحاسبة عوامل أخرى تؤثر عليها بدرجة أقل، وأهم هذه العوامل تعدد إستخدامات القوائم المالية، وتعدد من يستخدمون تلك القوائم، وكان من نتيجة ذلك التعدد ضرورة المام المحاسب بما يتخذ معظم من يستخدمون القوائم المالية من قرارات، وطبيعة إحتياجاتهم من البيانات وأفضل البيانات التي تحقق أهداف كل مجموعة منهم.

ومن ناحية أخرى فإن تنظيم الأنشطة الاقتصادية في المجتمع يؤثر على المحاسبة ، ذلك لأن المخاطر التي تنطوي عليها المعاملات والأنشطة الاقتصادية تتضاءل نتيجة حماية القانون لحقوق الملكية ، ووجود نصوصاً قانونية تلزم المتعاقدين باحترام العقود وتنفيذها . وتؤدي تلك العوامل إلى تحقيق الاستقرار في الإطار الذي تعمل فيه المحاسبة ، وبالتالي إمكانية تحديد آثار العمليات المختلفة التي تخضع للتسجيل المحاسبي وأخيراً فإن المحاسبة تتأثر بوحدة القياس السائدة في المجتمع (وحدة النقد) ويرتب على ذلك أن كثير من العوامل التي لا يمكن قياسها بوحدة النقد السائدة لن تظهر في المحاسبة .

وفي حقيقة الأمر فكما تتأثر المحاسبة بالإطار الذي تعمل فيه ، فانها تؤثر أيضاً في هذا الإطار ، ذلك لأنها تلعب دوراً كبيراً في توجيه كثير من القرارات والتصرفات الاقتصادية والسياسية والقانونية والتنظيمية . إن المحاسبة تقوم بتوفير البيانات الملائمة للمنظمات والأفراد لمساعدتهم في تغيير الإطار الذي يعملون فيه . وتعتبر المحاسبة أحد مصادر المعلومات التي تساعد على إعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية عن طريق توفير البيانات المتعلقة بالتكاليف والمنافع التي تترتب على تنفيذ تلك الأهداف . ونتيجة لأن المحاسبة تتأثر بالإطار الذي تعمل فيه وتؤثر في هذا الإطار أيضاً فيزداد الاهتمام بصياغة مبادئ «أو معايير» مقبولة لها ، ويمتد هذا الاهتمام أيضاً إلى صياغة وتحديد الإجراءات المحاسبية . وتبدو هذه الصورة واضحة تماماً في الدول الغربية ، حيث تعدد الجهات التي تعمل على تطوير وتوحيد وتوضيح تلك المبادئ والإجراءات كما سنرى بعد قليل .

#### ٥ - الهيئات والمنظمات التي تؤثر في تطوير المحاسبة المالية :

أثرت بعض المنظمات المهنية ، والجهات الحكومية وكثير من التشريعات والهيئات بشكل كبير في تحديد المبادئ المحاسبية المستخدمة حالياً في الولايات المتحدة الأمريكية ، وأهم هذه الجهات مجمع المحاسبين القانونيين الأميركيين AICPA ، ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB وجمعية المحاسبة الأمريكية AAA ولجنة البورصة والمبادلات SEC ، وأخيراً قانون ضريبة الدخل الأمريكي . ويوجد بالإضافة إلى هذه الجهات الرئيسية بعض الجهات الأخرى مثال ذلك بورصة

نيويورك، ورابطة المحاسبين القومية، ومعهد المنفذين الماليين ومجلس معايير محاسبة التكاليف ومجمع المراجعين الداخليين، وجميع التعليقات الضريبية القومية والمحلية.

ويعتبر فهم الممارسة المحاسبية الحالية في الولايات المتحدة الأميركية نقطة إنطلاق أساسية إذا كان لنا أن نساهم في عملية تطوير المبادئ المحاسبية الخاصة بنا، وذلك لأن التجربة الأميركية تعتبر من أغنى التجارب في هذا المجال، كما أن الإلمام بالتجربة الأميركية يبرز مصالح واحتياجات الجهات المختلفة في البيانات المالية ودورها في مجال تطوير وتحسين تلك المبادئ. ولا شك إن الجهود الخاصة بتحسين وتطوير المبادئ المحاسبية سيتوافر لها فرص النجاح إذا أخذت في الإعتبار حاجات ومشاكل المشروعات والمحللين الماليين. والمستثمرين، والجهات الحكومية وغيرهم ممن يستخدمون البيانات المحاسبية في القيام بوظائفها.

ورغم أن كثير من الهيئات والكتاب وأيضاً رجال الأعمال والقضاء يشيرون دائماً إلى وجود مبادئ محاسبية مقبولة، إلا أنه لا يوجد قائمة رسمية محددة كاملة توضح تلك المبادئ. ولعل أهم مصادر المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأميركية هي النشرات والكتيبات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ووجهات النظر Opinions التي أصدرها مجلس مبادئ المحاسبة APB والنشرات التي تصدرها لجنة إجراءات المحاسبة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين AICPA الأميركيين، ونشرات لجنة البورصة والمبادلات SEC ونشرات جمعية المحاسبة الأميركية AAA. ورغم أنه لا يوجد كتاب واحد يمكن الإعتماد عليه في هذا الصدد، إلا أن تعدد الكتابات في مجال المبادئ المحاسبية يشير بوضوح إلى وجود تلك المبادئ من الناحية النظرية<sup>(1)</sup>.

ويختلف مدى تأثير كل جهة من الجهات السابقة في مجال تطوير وصياغة المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأميركية، إلا أنه يمكن القول بصفة عامة أن النشرات الرسمية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية ولجنة البورصة والمبادلات

---

(1) D.E. Kieso and Y.Y. Weygandt, "Intermediate Accounting" John Wiley & Seme, New York, 1977.

والنشرات التي أصدرها مجلس مباديء المحاسبة هي المصادر الرئيسية المؤثرة بشكل واضح على الفكر المحاسبي الأميركي.

ويمثل النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام في مصر والصادر في سنة ١٩٦٦ أول محاولة جادة نحو صياغة إطار عام من المباديء المحاسبية التي تستخدمها المشروعات المصرية. وقد وضع هذا النظام المباديء التي تستخدمها المشروعات في الوصول إلى قوائمها المالية، بل إن النظام أورد مجموعة جديدة من القوائم المالية التي تعمل على ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية. كما أثر القانون الضريبي رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة له على المباديء المحاسبية المستخدمة، وأيضاً أثر قانون الشركات رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له على المباديء المحاسبية. ومن ناحية أخرى فإن القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة كان له بعض التأثير على تنظيم أعمال مراجع الحسابات، كما أثر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ على مهنة المراجعة أيضاً.

ومن الناحية المهنية نجد أن تأثير المنظمات المهنية في مصر على تطوير وصياغة مباديء المحاسبة يعتبر تأثيراً محدوداً، وذلك نظراً لاختفاء الدور التوجيهي لهذه المنظمات. ولعل أهم المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة في مصر هي نقابة المحاسبين والمراجعين، وهي شعبة خاصة من نقابة التجار، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. وينبغي أن تنهض هذه المنظمات بدورها المفقود في مجال القيادة العلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر<sup>(١)</sup>، أسوة بما يجري في معظم دول العالم.

#### ٦ - أهم الدراسات في مجال صياغة الإطار الفكري للمحاسبة:

تعددت الآراء والدراسات في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال صياغة إطار فكري ملائم للمحاسبة المالية. ويعتبر فهم ومتابعة تلك الدراسات مسألة حيوية في أي محاولة للوصول إلى إطار واضح لهذا الفرع من المعرفة يخدم في فهم وإستيعاب

---

(١) دكتور أحمد نور ومعايير المراجعة الملائمة للمهنة في مصر، بحث منشور في مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية للبحوث العلمية ١٩٨٠.

المادة العلمية المعروضة في باقي فصول هذا الكتاب وفي فهم وإستيعاب باقي فروع المعرفة المحاسبية الأخرى ومنعروض لهذه الدراسات بإختصار في الصفحات المتبقية من هذا الفصل وذلك كتمهيد للإطار الذي سنقوم بصياغته في الفصل الثاني.

### الإطار الفكري للمحاسبة :

ونظراً لتعدد الجهات التي تستخدم القوائم المالية فإن إحتياجات تلك الجهات قد تتفق أو قد تتعارض مع بعضها البعض . وللمقابلة تلك الإحتياجات المتعددة وللوفاء بمسؤولية الإدارة في مجال التقرير يجري العمل في المحاسبة على إعداد مجموعة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة. ومن المتوقع أن تعبر تلك القوائم بصدق ووضوح وبصورة كاملة عن الحقائق الاقتصادية المتعلقة بوجود المنشأة وعملياتها. وتواجه مهنة المحاسبة في مجال توصيل تلك المعلومات والبيانات إلى من يقومون بإستخدامها بمخاطر الإنحياز، وسوء التفسير، وعدم الدقة والغموض . وحتى تستطيع المهنة التخفيف من تلك المخاطر، وفي نفس الوقت توفير قوائم مالية يمكن مقارنتها بين الفترات المحاسبية المختلفة، ويمكن مقارنتها بالنسبة للمشروعات المختلفة، فقد حاولت صياغة مجموعة من المبادئ (إطاراً فكرياً) تكون مقبولة قبولاً عاماً ومطبقة بصفة عامة. ودون وجود هذا الإطار من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً سيستخدم كل محاسب أو كل منشأة المبادئ والإجراءات الخاصة بها . ويؤدي هذا الوضع إلى جعل عملية المقارنة في منتهى الصعوبة، أو قد تكون مستحيلة، لأن القيام بها سيتطلب البحث عن المبادئ المحاسبية المستخدمة في كل مشروع من المشروعات أو في كل فترة من الفترات.

وفي حقيقة الأمر تستخدم كثير من الإصطلاحات الأخرى للدلالة على المبادئ المحاسبية، وأهم هذه الإصطلاحات الأخرى هي المعايير المحاسبية، الفروض، والافتراضات، المفاهيم، المعتقدات. ويشير تعدد تلك المصطلحات إلى الجهود المبذولة في صياغة إطار فكري مقبول للمحاسبة وإعداد التقارير. ولا تزال تلك الجهود مستمرة حتى الآن. حيث ما زان هدف الوصول إلى إطار فكري محدد

ومتجانس للمبادئ المحاسبية محل كثير من الدراسات في الدول المتقدمة<sup>(١)</sup> ولعل أهم الأسباب التي أدت إلى استمرار مناقشة موضوع الإطار الفكري للمحاسبة المالية حتى الآن هو إختلاف المبادئ المحاسبية عن المبادئ الخاصة بالعلوم الطبيعية. وتختلف عن المبادئ الخاصة بالعلوم الطبيعية والكياوية، فالمبادئ المحاسبية تستمد أساساً من الممارسة العملية والتجربة، كما ينبغي استنباطها وتطويرها في ضوء تحديد الأهداف الرئيسية للقوائم المالية. وما زال هناك بعض الصعوبات في مجال الوصول إلى إتفاق عام للأهداف الرئيسية للقوائم المالية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الصعوبات المتعلقة بصياغة هيكل نظري مقبول للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية لم تقف حجر عثرة في سبيل تحسين نوعية القوائم المالية ومبادئ إعداد التقارير بشكل كبير في الآونة الأخيرة، ولكن ما زال هناك مجال لكثير من التحسينات مع استمرار الدراسات والبحوث.

وكان من نتيجة تعدد الآراء والمناقشات الدائرة حول صياغة نظرية عامة للمحاسبة فإنه لا يوجد إطار عام واحد محدد لتلك المبادئ المحاسبية في الوقت الحاضر، ولكن يوجد أساسيات أو مبادئ أساسية يعترف بها المحاسبون ويطبقونها باستمرار. ويستخدم أعضاء المهنة تلك المبادئ الأساسية كمرشد لهم فيما يستخدموه من إجراءات وطرق محاسبية. ورغم ما يتعرض له بعض تلك المبادئ الأساسية للمحاسبة من إنتقادات ومناقشات كثيرة إلا أن معظم المحاسبين والمحللين الماليين يعتبرون أن تطبيق هذه المبادئ في مجموعها يعطي صورة عادلة عن عمليات المنشأة ومركزها المالي. وتستمد تلك المبادئ المحاسبية الأساسية قوتها من قبولها واستخدامها بواسطة جمع كبير من المحاسبين، والذي يتوقف بدوره على مدى فائدتها وعدالتها وتعبرها الصادق ومدى إمكانية تطبيقها.

وقد تعددت الدراسات المحاسبية المتعلقة بتجميع المبادئ المحاسبية المقبولة في إطار نظري واحد، وأول هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مورس مونترز

---

(1) (W.B. Meigs, A.N. Mosich and C.E. Johnson, "Intermediate Accounting" Fourth Edition, McGrawHill Kogakusba Ltd, 1978.

Maurice Moonitz<sup>١١</sup> ودراسة سبروس ومونتز<sup>١٢</sup>، وتعتبر هاتين الدراستين من أولى الدراسات المتعمقة في مجال صياغة إطار عام للمحاسبة، وتختلف عما عداها من دراسات في هذا المجال لأنها تركز على ما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة، وليس على ما هو قائم فعلاً. ومن هذه الناحية فهي تتعارض مع دراسة مجلس مبادئ المحاسبة الصادرة في سنة ١٩٧٤ في بعض النقاط.

ولقد حاولت الدراسة الأولى تحديد الفروض الأساسية Basic Assumptions والإفتراضات Postulates التي تعتبر أساس المعرفة المحاسبية. وقد قسمت تلك الدراسة تلك الفروض أو الإفتراضات إلى ثلاثة أقسام أ، ب، ح. ويشار إلى المجموعة الأولى (أ) بالفروض (الإفتراضات) البيئية، ويطلق على المجموعة الثانية (ب) الفروض (الإفتراضات) التكميلية، أما المجموعة الثالثة ج فهي الفروض (الإفتراضات) الحيوية، وتوضح فيما يلي بإختصار المقصود بكل مجموعة من تلك الإفتراضات.

#### المجموعة الأولى: الفروض (الإفتراضات) البيئية Environmental .

وتشير تلك المجموعة من الفروض إلى عوامل البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تعمل فيها المحاسبة، والتي تؤثر عليها. وقد إشتملت تلك المجموعة من الإفتراضات على أمور متعددة منها القابلية للقياس الكمي Quantification ، والتبادل Exchange ، والوحدات المحاسبية Entities ، والفترة الزمنية Time Periods ووحدة القياس.

#### المجموعة الثانية: الفروض (الإفتراضات) التكميلية Supplementary

وبينا أن المجموعة الأولى من الإفتراضات تشير إلى المحاسبة بطريقة غير مباشرة، فإن المجموعة الثانية والثالثة تتعلق بشكل مباشر بالمحاسبة. والفروض الرئيسية في

(1) Maurice Moonitz, "Accounting Research Study No.1: The Basic Postulates of Accounting" AICPA, NEW YORK, 1961

(2) T. Sprouse and M. Moonitz, "Accounting Research Study No 3: A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises" AICPA, New York 1968.



هذه المجموعة متعلقة بالقوائم المالية، والأسعار السوقية، والوحدات المحاسبية والنتائج التقريبية الناتجة عن عمليات التخصيص بين الفترات المحاسبية.

### المجموعة الثالثة: الفروض الافتراضات الحيوية Imperatives

وتختلف هذه المجموعة من الفروض عن المجموعتين السابقتين في أنها تعرض لما ينبغي أن تكون عليه المحاسبة في مجالات محددة، أما المجموعتين السابقتين من الفروض فتعرض لحقائق محددة. ونظراً لأن تلك الفروض تتعلق بما ينبغي أن يكون عليه الوضع فقد أطلق عليها اصطلاح الفروض الحيوية، وتتكون هذه الفروض الحيوية أو الأساسية من الإستمرار Continuity والموضوعية Objectivity والتجانس Consistency وثبات وحدة القياس Stable Unit والإفصاح الملائم Disclosure. وقد إعتمدت الدراسة الثانية التي قام بها كل من مونتر وسبراموس على هذه الدراسة الأولى، ولهذا قامت بتحديد المبادئ المحاسبية في ضوء الفروض (الإفتراضات) التي وصلت إليها الدراسات السابقة. ونتيجة لذلك فإن الفروض (الإفتراضات) التي وضعتها الدراسة الأولى تعتبر جزءاً لا يتجزأ عن هذه الدراسة الجديدة. وتعرض تلك الدراسة لما ينبغي أن نستخدمه المنشآت من مبادئ محاسبية، أي أنها تعرض للمبادئ من الناحية المثالية، وليس من ناحية ما يستخدم فعلاً كما حدث في الدراسات اللاحقة عليها، كما سنرى بعد قليل، ومن أمثلة المبادئ التي عرضتها تلك الدراسة ما يلي:

١ - الربح يتحقق من ممارسة جميع الأعمال والأنشطة التي تمارسها الوحدة المحاسبية، وأي محاولة أو إجراءات لتخصيص هذه الأرباح على جزء من الأعمال أو الأنشطة (أو قطاع) ينبغي أن تخضع للتحقق والدراسة بصفة مستمرة، وذلك للكشف عن مدى الإنحياز في التقرير عن الأرباح المخصصة لفترات زمنية محددة.

٢ - التغير في قيمة الموارد ينبغي أن يقسم إلى:

( أ ) تغير ناتج عن قيمة وحدة النقد (التغير في المستوى العام للأسعار)، والذي يؤدي إلى إعادة تقييم رأس المال، ولا يؤدي إلى إيراد أو مصروف.

(ب) التغير في تكلفة الإحلال Replacement Costs (وذلك بالزيادة أو النقص على

التغير الناتج عن الإرتفاع في المستوى العام للأسعار) ويؤدي هذا التغير إلى وجود عناصر إيرادات أو مصاريف.  
(ج) البيع أو أي وسيلة أخرى للتحقق وتؤدي هذه الوقائع إلى وجود إيراد أو مصروف.  
(د) العوامل الأخرى مثل النمو الطبيعي أو إكتشاف موارد لم تكن معروفة من قبل.

٣ - ينبغي تسجيل جميع الأصول الخاصة بالمشروع سواء حصل عليها عن طريق الملاك أو الدائنون أو بأي وسيلة أخرى في دفاتر المشروع والتقرير عنها في القوائم المالية. وينبغي أن يكون وجود الأصل مستقلاً وغير متوقفاً على طريقة الحصول عليه.

وقد ظلت هاتين الدراستين تكونان الإطار النظري للمعرفة المحاسبية إلى أن ظهرت في سنة ١٩٧٤ الدراسة التي قام بها مجلس مبادئ المحاسبة APB التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي حول المفاهيم والمبادئ الأساسية للقوائم المالية الخاصة بالمشروعات<sup>(١)</sup> وقد كان الهدف من إعداد تلك الدراسة هو توضيح أساسيات المحاسبة المالية، وتوفير الإطار النظري لتطور المحاسبة في المستقبل. وقد جاء بهذه الدراسة أنها أعدت أساساً عن طريق ملاحظة ومتابعة الإجراءات المحاسبية المستخدمة عند إعدادها. وقد عبرت تلك الدراسة عما يعتبره مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي ملامحاً أساسية Basic Features وعناصر أساسية Basic Elements ومبادئ Principles للإطار السائد للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة عند إعداد الدراسة. ويتكون الإطار العام للنظرية المحاسبية وفقاً لهذه الدراسة من ثلاثة عناصر رئيسية هي:

(أ) الملامح الرئيسية Basic Features : وتوضح تلك الملامح الرئيسية أساسيات النظام المحاسبي المالي. وتتكون تلك الملامح الرئيسية طبقاً لهذه الدراسة من العناصر التالية:

---

(1) AICPA, "Statement No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial statements of Business Enterprise New York, 1970.

- ١ - الوحدة المحاسبية Accounting Entity
- ٢ - استمرار المنشأة Going Concern
- ٣ - قياس الموارد الاقتصادية والالتزامات Measurement of Accounting Resources & Obligations
- ٤ - الفترات الزمنية Time Periods
- ٥ - استخدام النقود كأساس للقياس Measurement in Terms of Money
- ٦ - استخدام أساس الاستحقاق Accrual
- ٧ - وجود أسعار للتبادل Exchange prices
- ٨ - التقريب Approximation
- ٩ - الحكم الشخصي Judgment
- ١٠ - استخدام قوائم مالية ذات اغراض عامة General Purposes Financial Information
- ١١ - استخدام القوائم المالية المترابطة Fundamentally related Financial Statements
- ١٢ - الاهتمام بالمحتوى وليس بالشكل Substance over Form
- ١٣ - الأهمية Materiality

وقد بينت الدراسة المقصود بكل عنصر من هذه العناصر بالتفصيل . ثم انتقلت بعد ذلك إلى استعراض الجزء الثاني من عناصر الفكر المحاسبي . وتشابه هذه الملامح الرئيسية إلى حد كبير مع الفروض والافتراضات التي وضعها مورس مونتر .

(ب) العناصر الرئيسية Basic Elements وهي عبارة عن تعريفات للمصطلحات الرئيسية المستخدمة في المحاسبة، وقد أوردت تلك الدراسة تعريفات محددة للعناصر التالية :

الأصول Assets

الالتزامات Liabilities

حقوق الملكية Owner's Equity

الإيرادات Revenue

ثم إنتقلت الدراسة بعد ذلك إلى الجزء الثالث للإطار الفكري للمحاسبة وهو المتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

### (ج) المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

#### Generally Accepted Accounting Principles

وتعتبر تلك المبادئ طبقاً لهذه الدراسة عن الكيفية التي يتم بها معالجة العمليات المالية من الناحية المحاسبية في لحظة معينة. وقد قسمت تلك الدراسة المبادئ المحاسبية المقبولة إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

(١) المبادئ المحاسبية الشائعة (المستخدمة) Pervasive Principles وتعتبر تلك المبادئ بمثابة الأساس لمختلف العمليات المحاسبية، وهي تمثل المفاهيم التي تعد على أساسها القواعد والإجراءات المحاسبية. وقد قسمت هذه المجموعة من المبادئ المنتشرة إلى قسمين، قسم يعالج مبادئ القياس المستخدمة، وقسم يختص بالمعتقدات المحاسبية السائدة Modifying Conventions.

(٢) المبادئ العملية العامة Broad Operating Principles وتشتق تلك المبادئ العامة من المبادئ الأساسية المستخدمة، وتحكم التطبيق التفصيلي لمبادئ المحاسبة، وقد عرضت الدراسة في هذا القسم على سبيل المثال لكيفية قياس الإيرادات وكيفية قياس المصروفات.

(٣) المبادئ التفصيلية Detailed Principles وتتكون من القواعد والإجراءات العديدة التي تشتق من المبادئ العملية العامة، وقد عرضت الدراسة في هذا القسم للحالات التي تستخدم فيها طريقة الوارد أخيراً صادراً أولاً بدلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو العكس.

وتختلف هذه الدراسة عن دراسة مونتز وسيراوس في أنها تركز على ما هو موجود أو مستخدم فعلاً، عكس الدراسات السابقة التي كانت تعرض لما ينبغي أن يكون

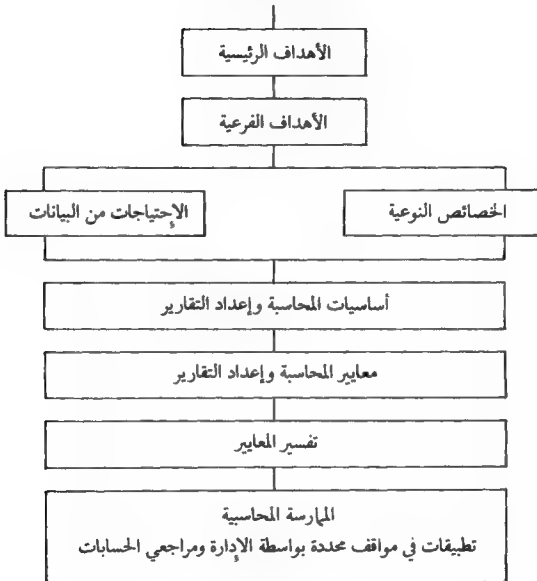
عليه وضع المبادئ المحاسبية. ويشرح هذا الاختلاف وجود بعض التناقض في عرض بعض أفكار هذه الدراسات.

وقد اشتملت الدراسة الأخيرة التي قام بها مجلس مبادئ المحاسبة على قسم خاص يوضع أهداف القوائم المالية وقد حدد هذا القسم بعض الخصائص النوعية للبيانات المالية ومنها على سبيل المثال ملائمة البيانات Relevance وإمكانية فهمها Understandability ، واكتمالها Acompleteness ، وقد جاء التعبير عن أهداف القوائم المالية في هذه الدراسة في صورة مجردة، وبالتالي كان دورها محدوداً في إرساء قواعد الإفصاح الملائمة في القوائم المالية. ومن ناحية أخرى فقد عرضت تلك الدراسة لأهداف القوائم المالية المقبولة وقت إعدادها دون تعرض للصورة التي ينبغي أن تكون عليها التقارير المالية. وكان من نتيجة ذلك القصور أن شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأميركي مجموعة عمل لتحديد أهداف القوائم المالية بصورة تخدم عملية إعداد التقارير المالية بشكل عام في الولايات المتحدة الأميركية. وقد انطوت تلك الدراسة على محاولة لوضع إطار فكري للمحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية. وقد اشتملت تلك الدراسة على توضيح الأهداف، والخصائص النوعية للبيانات بالتفصيل والتقارير والإحتياجات من البيانات بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية. وقد نشر مجلس معايير المحاسبة المالية التقرير الخاص بتلك الدراسة في سنة ١٩٧٤. وعرض هذا التقرير الشكل التالي الذي يوضح عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية وإعداد التقارير<sup>(١)</sup>.

---

(1) FASB, "Discussion Memorandum, Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Considerations of the Report of Study Group on the Objectives of Financial Statements, Stanford, 1974.

عناصر الإطار الفكري للمحاسبة  
المالية وإعداد التقارير



وبعد أن حددت الدراسة السابقة الأهداف الرئيسية والفرعية، والخصائص النوعية للبيانات والإحتياجات منها عرضت للمقصود بأساسيات المحاسبة وإعداد التقارير. وقد أوضحت الدراسة في هذا الصدد أن أساسيات المحاسبة وإعداد التقارير هي المفاهيم الرئيسية المتعلقة بتحديد وقياس العمليات والأحداث والوقائع المختلفة والإفصاح عنها. فعلى سبيل المثال تنطوي الأساسيات على تعريف الوحدة المحاسبية، وتعريف الأصول والإلتزامات وصافي الدخل، والإيرادات والمصروفات، ومفهوم التحقق وغيرها.

ومن ناحية أخرى فإن معايير المحاسبة وإعداد التقارير تمثل حلولاً عامة لبعض مشاكل المحاسبة المالية، كما تمثل تفسيرات لتوضيح أو إظهار كيفية إستخدام تلك المعايير في الممارسة المحاسبية العملية، وأخيراً فإن الممارسة المحاسبية هي بمثابة الوسائل التي تستخدمها الإدارة ومراقبو الحسابات لتحقيق أهداف القوائم المالية، طبقاً لهذه الدراسة.

## الفصل الثاني

### الاطار الفكري للمحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة

#### ١ - المقدمة

بينت الدراسات السابقة مدى الخلافات بين الكتاب في محاولة وضع إطار عام للمعرفة المحاسبية، ونستطيع عن طريق التعمق في تلك للدراسات وفهم أوجه القوة والضعف فيها أن نضع إطاراً عاماً للمحاسبة المالية يعتبر أكثر قبولاً ويوفق بين تلك الدراسات ويقضي على بعض أوجه القصور فيها. إن المحاسبة كعلم إجتماعي ينبغي أن ينظر إليها على أنها أدلة تعمل على مساعدة المجتمع على القيام بالوظائف الاجتماعية المتعلقة بإنتاج وتوزيع السلع والخدمات. وحتى تستطيع المحاسبة أن تقوم بهذا الدور بكفاءة فإنها ينبغي أن تنطوي على المهام التالية:

- ١ - تعريف وتحديد العمليات المختلفة التي ينبغي أن تخضع للمحاسبة.
  - ٢ - قياس وتقييم تلك العمليات المختلفة.
  - ٣ - تسجيل العمليات.
  - ٤ - تصنيف وتبويب العمليات.
  - ٥ - تلخيص تلك العمليات.
  - ٦ - توصيل نتائج العمليات إلى الغير.
  - ٧ - تفسير التقارير والنتائج.
- وحتى تستطيع المحاسبة أن تقوم بتلك الأعمال بكفاءة فإن هيكل المعرفة المحاسبية ينبغي أن يشتمل على أربعة أركان رئيسية هي:



- المفاهيم الأساسية Basic Concepts
- الفروض Assumptions
- المبادئ المحاسبية Accounting Principles
- المعتقدات المحاسبية Accounting Conventions

ويؤدي تقسيم الإطار الفكري للمحاسبة بهذه الصورة إلى التفرقة الملائمة بين العناصر المختلفة التي تتكون منها المعرفة المحاسبية. كما أن التقسيم بهذه الصورة يعمل على فهم الإطار النظري للمحاسبة بشكل أوضح. وسنعرض بإختصار لعناصر هذا الإطار في الصفحات التالية:

## ٢ — المفاهيم الأساسية Basic Concepts

من الأمور الهامة في صياغة أي إطار نظري لأي موضوع تحديد المفاهيم والتعاريف المحددة لمختلف الأفكار المستخدمة في هذا الموضوع. وفي الحقيقة تستخدم المحاسبة الألفاظ لتعني مفاهيم محددة وقد تكون غريبة، ينبغي الإلمام بها حتى نتكلم لغة واحدة ألفاظها مفهومة ومتفق على محتواها. فعلى سبيل المثال نجد إصطلاح الأصول Assets هل يعني هذا الإصطلاح أنها أشياء مملوكة للمنشأة؟ إذا كانت الإجابة بنعم هل معنى هذا أن الأصول المؤجرة لا تظهر في الميزانية العمومية؟ أو هل يعني إصطلاح الأصول الأشياء التي تستخدمها أو التي يكون للمنشأة حق إستخدامها؟ أو هي أي شيء يكون له قيمة ويكون للمنشأة حق إستخدامه في عملية خلق الإيرادات؟ وإذا كانت الإجابة بنعم فلماذا لا تعتبر إدارة المنشأة من بين الأصول؟ يتضح من هذه الأسئلة وغيرها ضرورة الاتفاق على إطار محدد وواضح للمفاهيم المستخدمة في مجال المحاسبة. وسنقوم خلال برنامج الدراسة في هذا الكتاب بتعريف معظم المصطلحات المستخدمة في المحاسبة المالية.

ونود الإشارة أنه ليس من السهل وضع تعريف واحد ومحدد لكل لفظ من الألفاظ المستخدمة في المحاسبة المالية مثل الأصول والإيرادات وغيرها. وترجع الصعوبة في هذا المجال إلى أن تلك التعاريف تتوقف على أسلوب قياس الدخل. إن إستخدام أي أسلوب لقياس الدخل يترتب عليه بالضرورة تعريف عناصر الأصول

والالتزامات والمصرفيات والإيرادات بصورة مختلفة عن الأسلوب الآخر. ويوجد في الوقت الحاضر أسلوبين أساسيين يتحكما في عملية قياس الدخل. ويركز الأسلوب الأول لقياس الدخل على الميزانية العمومية ويعتبر أن صافي الدخل هو عبارة عن الزيادة في صافي قيمة المنشأة في تاريخين متتاليين على أن يستبعد من تلك الزيادة أي استثمارات إضافية من الملاك (أو تضاف المسحوبات). وطبقا لهذا الأسلوب فإن الميزانية العمومية تعتبر قائمة بالموارد الاقتصادية وبالالتزامات وحقوق الملاك. وبناء على ذلك فإن الأصول هي بمثابة تعبيرات مالية عن موارد اقتصادية، والالتزامات هي بمثابة تعهدات بتحويل موارد اقتصادية للغير. كما تعتبر المصرفيات بمثابة موارد مستنفذة في عملية خلق الإيرادات، والإيرادات تكون بمثابة أي زيادة في الموارد تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية. أما الأسلوب الآخر الذي يؤثر في عملية قياس الدخل وفي تعريف المفاهيم المحاسبية فإنه يركز على قائمة الدخل وعلى المقابلة بين الإيرادات والمصرفيات ويترتب على مفهوم المقابلة ظهور عناصر الأعباء المؤجلة والإيرادات غير المكتسبة في الميزانية العمومية، وبالتالي فإن الأصول طبقا لهذا الأسلوب لن تقتصر على الموارد الاقتصادية وإنما ستضمن أيضاً الأعباء المؤجلة الناتجة عن عملية المقابلة. كما أن الالتزامات لن تقتصر على التعهدات بتحويل موارد إلى الغير وإنما ستشتمل أيضاً على أي إيرادات غير مكتسبة.

وفي حقيقة الأمر أن كل أسلوب من هذين الأسلوبين يؤثر على عمليات قياس الدخل وتصوير الميزانية العمومية في الوقت الحاضر، ولهذا فإن الأسلوب الأمثل لتعريف المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية وتحديد مكوناتها هو الذي يأخذ في الاعتبار هذين الأسلوبين معاً وسنعرض في الفصل التالي لتعريف المفاهيم الأساسية للعناصر التي تنطوي عليها القوائم المالية بالتفصيل آخذين في الاعتبار الأساليب المختلفة التي تتحكم في عملية قياس الدخل في الوقت الحاضر.

### ٣ - الفروض الرئيسية للمحاسبة:

تعتبر الفروض الرئيسية التي يضعها المحاسبون أساساً لفهم البيانات والتقارير المالية، أو عبارة أخرى فإن أي جهة لن تفهم القوائم أو البيانات المالية إلا على ضوء الفروض التي يضعها المحاسبون. ويفترض المحاسبون أربعة فروض أساسية هي:

### ٣ - أ) فرض الوحدة المحاسبية :

طالما أن القيام بالأنشطة الاقتصادية يتم عن طريق الوحدات الاقتصادية والقانونية فإنه يتم قياس وتلخيص النتائج المحاسبية بالنسبة لهذه الوحدات ويوجد ثلاثة وحدات محاسبية أساسية هي المنشآت الفردية، وشركات الأشخاص وشركات الأموال. وبصرف النظر عن الشكل التنظيمي للمنشأة فإنها تعتبر وحدة محاسبية ويتم فصل عملياتها وأموالها عن عمليات وأموال أصحابها. ويؤدي تطبيق هذا الفرض عمليا إلى الفصل بين عملية تحقيق الربح وعملية توزيعه، فالربح يتحقق حينما يؤول إلى الوحدة المحاسبية في صورة زيادة صافية في أصولها ونتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة، وليس عند توزيعه على الملاك. ومن ناحية أخرى فإن أي التزام على المنشأة لصالح ملاكها يدرج ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية، على الرغم من أن ذلك قد يعني أنهم مدينين لأنفسهم.

وفي بعض الحالات يقوم المحاسبون بأعداد القوائم المالية لمجموعة وحدات محاسبية لا تعتبر في مجموعها وحدة قانونية واحدة مثال ذلك القوائم المالية لمجموعة شركات ( وحدات محاسبية مستقلة) تحت سيطرة شركة قابضة واحدة من ناحية الملكية. وفي حالات أخرى يقوم المحاسب بأعداد قوائم مالية مستقلة لبعض الأجزاء أو الأقسام الخاصة بإحدى المنشآت وذلك في حالة ما إذا كانت تلك الأقسام تعتبر مراكز ربحية مستقلة داخل المنشأة. ويعني هذا أن الوحدة المحاسبية ليست بالضرورة وحدة قانونية مستقلة، ويظهر ذلك بجلاء في حالة الشركة القابضة والشركات التابعة، فكل منها وحدة قانونية مستقلة، إلا أنهم جميعا قد يكونون وحدة محاسبية واحدة.

### ٣ - ب) فرض استمرار الوحدة المحاسبية :

يفترض المحاسبون دائماً أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك. ويؤثر هذا الفرض بشكل كبير بالنسبة للافصاح عن كثير من العناصر في القوائم المالية، ويعتبر هذا الفرض من الفروض الأساسية في المحاسبة. ويترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات، وذلك لأنه لو لم يفترض المحاسبون الاستمرار وإفترضوا أن المنشأة غير

مستمرة في أعمالها فإن ذلك يتطلب إظهار بعض الالتزامات بقيمة التصفية الفورية لها والتي قد تزيد عن القيمة الاسمية لتلك الالتزامات\*. ومن ناحية أخرى فإن عدم الأخذ بهذا الفرض يتطلب إظهار الأصول بالقيمة التي يمكن تحقيقها نتيجة بيع هذه الأصول أو التخلص منها والتي قد تختلف بشكل كبير عن القيمة الدفترية لتلك الأصول. إن الأخذ بفرض الاستمرار يوفر أساساً منطقياً لاعتبار المنافع الاقتصادية المحتملة بمثابة أصول، والمدفوعات المحتملة مستقبلاً بمثابة التزامات.

ولا يعني هذا الفرض المحاسبي أن المنشأة ستظل موجودة بصفة دائمة ولكنه يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية وللمقابلة التزاماتها التعاقدية. ويؤثر هذا الفرض على تصنيف وتقييم عناصر الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية، فطالما أن المنشأة مستمرة في أعمالها فإن أصولها ستستخدم في عملياتها وسيتم الوفاء بالتزاماتها من خلال ممارسة نشاطها، وبناء على ذلك لا يتم تبويب الأصول على أساس أولويات التصفية النهائية أو الالتزامات على أساس أولوياتها القانونية عند التصفية.

وفي بعض الحالات قد تكون حياة المنشأة محدودة أو من المتوقع عدم استمرارها إلا لفترة وجيزة، في مثل هذه الحالات وغيرها يقوم المحاسبون بأعداد ميزانيات تصفية. وتختلف ميزانية المنشأة تحت التصفية عن ميزانية المنشأة المستمرة، كما سنرى في مراحل متقدمة من الدراسة المحاسبية.

### ٣- ج- فرض القياس النقدي:

يعني فرض القياس النقدي أن المحاسبين يفترضون أن النقدية تعتبر وحدة قياس منطقية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة. وطبقاً لهذا الافتراض تعتبر النقدية المقياس العام خلال كل مراحل الدورة المحاسبية. وهناك بعض المعلومات الضرورية لاعطاء صورة شاملة عن المنشأة يكون من الصعب وربما من المستحيل التعبير عنها في صورة نقدية أوردتها لأي وحدة قياس أخرى. ومن أمثلة تلك المعلومات كفاءة الإدارة وما يتمتع به عضلؤها من صحة أو روح معنوية، وتأثير عمليات المنشأة على البيئة التي تعمل فيها المنشأة. وعلى الرغم من أهمية مثل تلك

---

(\*) على أساس أن المنشأة مستضطر إلى سداد الفوائد والأعباء المتفق عليها بالكامل عن هذه الالتزامات.

المعلومات إلا أن ما يدرج في القوائم المالية من معلومات لا بد وأن يكون قابلاً للقياس النقدي. وفي الحالات التي لا يكون فيها هذا القياس ممكناً أو عملياً يمكن توصيل مثل هذه المعلومات بأسلوب آخر وذلك عن طريق استخدام الملاحظات التوضيحية التي ترفق بالقوائم المالية.

ويستخدم الجنيه المصري كوحدة قياس نقدية في مصر. وحتى يقوم الجنيه بدوره كوحدة قياس غطية مفيدة فإنه ينبغي أن لا تتغير قيمته بمضي الزمن. ويصعب تحقيق هذا الهدف في الوقت الحاضر نظراً للارتفاع المستمر في الأسعار في مصر وفي جميع أنحاء العالم. إن ارتفاع الأسعار والاتجاهات التضخمية السائدة تؤدي إلى تخفيض حجم الجنيه المصري، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى جعل فرض القياس النقدي من أكثر الأمور التي تثير الجدل في الفكر المحاسبي. والمقصود بحجم الجنيه المصري هو كمية السلع والخدمات التي تستطيع الحصول عليها مقابل هذا الجنيه، والتي تختلف من فترة إلى أخرى نظراً للتغير في الأسعار.

إن الحل الاحصائي لمشكلة التغير في حجم وحدة النقد ينطوي على استخدام الرقم القياسي للأسعار Price Index ويعتبر الرقم القياسي للأسعار وسيلة غير كاملة تماماً لقياس التغيرات في المتوسط المرجح لسعر مجموعة من السلع والخدمات بين فترتين زمنيتين. ورغم جميع الانتقادات التي توجه إلى تلك الأرقام القياسية للأسعار إلا أن الأرقام القياسية التي تغطي مجموعات عديدة من السلع والخدمات تعتبر مفيدة في قياس التغيرات في قيمة النقود، وبالتالي تعكس التغير الذي حدث في حجم وحدة النقد ولو بصورة غير دقيقة تماماً (تقريبية).

وكلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات زيادة كبيرة فإن قيمة الجنيه المصري تنخفض ويصبح فرض القياس النقدي أضعف حلقة من حلقات السلسلة المعبرة عن الفكر المحاسبي. وقد حاولت مهنة المحاسبة وبعض الهيئات في الولايات المتحدة التغلب على تلك المشكلة، واتخذت بعض الخطوات التي تهدف إلى جعل القوائم المالية أكثر دلالة في حالات التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار. ومن بين تلك الخطوات ما تتطلبه هيئة البورصة والمبادلات الأمريكية من ضرورة الإفصاح عن أرباح حيازة المخزون الناتجة عن ارتفاع الأسعار وأيضاً الإفصاح عن القيمة

الاستبدالية للمخزون والأصول طويلة الأجل كما أوصى مجلس مبادئ المحاسبة بضرورة نشر مجموعة من القوائم المالية المعدلة وفقاً للأرقام القياسية للأسعار وإرفاقها بالقوائم المالية المتعارف عليها.

وقد إترف النظام المحاسبي الموحد لشركات القطاع العام في مصر بتلك المشكلة بشكل جزئي حيث سمح للمنشآت المختلفة بتكوين إحتياطي لإرتفاع أسعار الأصول، وذلك كوسيلة للتغلب على مشكلة إرتفاع أسعار تلك الأصول عند القيام بالأحلال والتجديد. ولكن هذه المشكلة تحتاج إلى حل جذري في مصر يتمثل في ضرورة القيام بإعادة تقييم شاملة لمختلف عناصر الأصول التي تمتلكها المنشآت المصرية، ثم بعد ذلك مطالبة تلك الشركات بنشر مجموعة من القوائم المالية المعدلة بإستخدام الأرقام القياسية للأسعار. ويتطلب هذا الاقتراح جهداً مهنياً وحكومياً حتى يمكن القيام به، ولا شك أن تنفيذه يساهم في حماية موارد المجتمع، ويصحح كثيراً من الخلل الموجود في تحديد الأسعار ويساعد على تدبير الموارد اللازمة للقيام بالأحلال، والإستفادة من منجزات التقدم العلمي في المجال الصناعي.

### ٣-٥ - فرض الفترات المحاسبية:

لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة وكاملة عن أعمال المشروع الا عند تصفية وانتهاء أعماله، ففي هذا الوقت سيكون في الامكان تحديد مقدار الزيادة التي حدثت في الاستثمارات المبدئية للملاك بصورة قاطعة تبعد عن أي تقدير. ولكن المستثمرين والحكومة والملاك وغيرهم من الجهات التي تستخدم القوائم المالية لا نستطيع الانتظار حتى يتم تصفية أعمال المشروع والحصول على بيانات دقيقة. إن جميع تلك الجهات تتطلب بيانات عن فترات تقل قطعاً عن حياة المشروع كلها.

ويعني فرض الفترات المحاسبية ان الأنشطة الاقتصادية للمشروع يمكن تقسيمها على فترات زمنية محددة. وهذه الفترات الزمنية تختلف من حالة إلى أخرى، إلا أن أهم الفترات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة هي الشهر، وربع السنة والسنة. ونظراً لقيام المحاسبين بتقسيم العمليات المختلفة على فترات متعددة فإنه ينبغي ربط كل عملية من العمليات التي تقوم بها المنشأة بالفترة أو الفترات الملائمة والتي تخصها، أو بعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً ملائماً على الوحدات

الزمنية المستخدمة. وكلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما زادت صعوبة تحديد صافي الدخل بالنسبة لهذه الفترة الصغيرة. وبسبب مشاكل التخصيص الزمني للعمليات فإن درجة الاعتماد على البيانات الربع سنوية ستكون أفضل من البيانات الشهرية، كما أن درجة الاعتماد على البيانات السنوية تفوق تلك المتعلقة بالبيانات الربع سنوية. وتعكس تلك النتيجة عملية التوضيح بالدقة للحصول على بيانات على فترات دورية متقاربة.

#### ٤ - المبادئ المحاسبية الأساسية:

في ضوء هذه الفروض الأساسية التي يفترضها المحاسبون لا بد وأن يكون هناك إطاراً من المبادئ المحاسبية الأساسية التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية، ونعرض هذه المبادئ فيما يلي:

#### ٤ - أ - مبدأ التكلفة التاريخية: The Historical Cost Principle

يعتبر مبدأ التكلفة من المبادئ الأساسية في المحاسبة والتي تؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية. وتعتبر التكلفة، وبعبارة أدق التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وللمحاسبة عما يقدمه الموردون وأصحاب المشروع. وطبقاً لمبدأ التكلفة فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبون، والتي تخضع للقيود المحاسبية. ويمثل سعر التبادل المتفق عليه بين مشتري وبائع لديهم المعلومات الكاملة القيمة الجارية العادلة للسلعة أو الخدمة موضوع التبادل في لحظة اتمام عملية التبادل. وبمرور الزمن تتغير القيمة الجارية العادلة لبعض الأصول مثل المباني والأراضي بصورة كبيرة خاصة في فترات التضخم وارتفاع الأسعار ورغم ذلك التغير يتطلب مبدأ التكلفة المستخدم في المحاسبة استمرار استخدام قيمة التكلفة التاريخية وليس أي قيمة عادلة أخرى كأساس للمحاسبة على الأصول والافصاح عنها في القوائم المالية.

وتثار مشكلة قياس وتحديد التكلفة في حالات اقتناء الأصول عن غير طريق الشراء، وذلك كما في حالة الحصول على أصل مقابل إصدار مجموعة من أسهم رأس مال المنشأة. ويمكن الوصول إلى التكلفة في هذه الحالة عن طريق البحث عن المقابل

النقدي Cash Equivalent (القيمة المعادلة) للأصل الذي تم الحصول عليه، أو قد تستخدم القيمة المعادلة لأسهم رأس المال المصدرة مقابل الحصول على تلك الأصول. وعادة تستخدم القيمة الأكثر وضوحاً من بين هاتين القيمتين، فإذا كانت أسهم رأس المال مقيدة في البورصة ويجري عليها تعاملات كثيرة فإن قيمة الأسهم المصدرة مقابل الحصول على الأصول تكون أفضل الأسس وأكثرها موضوعية لتحديد تكلفة الأصول في هذه الحالة. ويعتبر تحديد التكلفة بهذا الأسلوب في مثل هذه الحالات أكثر موضوعية من محاولة الوصول إلى تقييم مستقل للأراضي أو المباني.

وينطبق مبدأ التكلفة على قياس كل من الأصول والالتزامات، فينبغي من الناحية النظرية أن تظهر تلك الالتزامات في الدفاتر بالمقابل النقدي لها. فعلى سبيل المثال إذا حصلت إحدى المنشآت على قرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل التوقيع على سند ادنى يستحق بعد سنة بمبلغ ١٠٩٠٠٠ جنيه، فإن هذا الالتزام ينبغي أن يظهر في الميزانية أو المركز المالي المعد بعد التوقيع عليه مباشرة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، على أساس أن هذا المبلغ يمثل المقابل النقدي للالتزام في تاريخ الحصول عليه. وبناء على ذلك فإن مبدأ التكلفة ينطبق بصورة متجاسة على كل عمليات المنشأة. وسنعرض لتطبيق هذا المبدأ بصورة تفصيلية بالنسبة لجميع أنواع الأصول في فصول هذا الكتاب.

ويرر المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية كأساس للمحاسبة على جميع عناصر الأصول والخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها Definite and determinable وأن استخدام أي أساس آخر غير التكلفة سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل أو الالتزام خاصة في حالات عدم البيع أو التنازل. وسيكون هناك اختلافات في تحديد أي قيمة غير قيمة التكلفة، ولتكن قيمة البيع مثلاً. كما أن استخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة يجعل من الضروري الوصول إلى القيمة البيعية لكل أصل من الأصول في كل مرة تقوم فيها المنشأة بتحديد الدخل أو إعداد القوائم المالية. ويؤدي استخدام مثل هذه القيمة إلى إمكان التأثير على صافي الدخل من جانب إدارة المشروع وذلك نظراً لتدخلها في تحديد القيمة البيعية. وتقابل جميع القيم الأخرى التي يمكن استخدامها في مجال المحاسبة عن



العمليات بدلا من التكلفة التاريخية بنفس هذه الاعتراضات، وعلى العكس من ذلك فإن التكلفة توفر اساسا موضوعيا للقياس يمكن الاعتماد عليه. وبصفة عامة ينبغي على من يستخدم القوائم المالية أن يلم الماما كاملا بهذا المبدأ ومبررات استخدامه.

ويقابل مبدأ التكلفة التاريخية بانتقادات عديدة من جانب كثير من الكتاب والمحاسبين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار، على أساس ان التكلفة في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصول. ويؤدي هذا الوضع الى صعوبة مقارنة تكلفة اي اصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية. ومن ناحية أخرى فإن الميزانيات التي تشتمل على أصول حصلت عليها المنشأة من ٢٠ أو ٣٠ سنة ستكون مضللة على أساس ان القاريء يفكر دائما في الأسعار الحالية وليس الأسعار منذ هذه المدة البعيدة. وينتج عن استخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الأهلاك على أساس هذه القيم وبالتالي التأثير على رقم صافي الدخل.

#### ٤ - ب - مبدأ تحقق الإيراد The Revenue Realization principle

سبق أن ذكرنا أن الإيراد يمثل قيمة السلع والخدمات المحولة الى عملاء المنشأة، والتي يؤدي تحويلها إلى زيادة صافي أصولها. ويكون الإيراد الخاص بفترة زمنية معينة معادلا للنقدية ورصيد العملاء (المتحصلات) الناتجة عن المبيعات الخاصة بتلك الفترة. وبالنسبة لأي عملية يكون الإيراد معادلا لقيمة الأصول التي تحصل عليها المنشأة.

ويعني هذا المبدأ بتوقيت وجود الإيراد أو الاعتراف به أو بعبارة أخرى تحديد النقطة أو النقط التي يتحقق عندها الإيراد خلال عملية خلق سلع أو خدمات قابلة للبيع، أو بعبارة أخرى تحديد الواقعة الهامة والحيوية التي يتحقق الإيراد بوقوعها. إن حدوث تلك الواقعة يكون مبررا لتسجيل الزيادة في صافي قيمة الأصول وذلك عن طريق استبعاد تكلفة أحد الأصول مثل البضاعة واستبدالها بقيمة أعلى هي قيمتها السوقية، وينتج عن ذلك بطبيعة الحال زيادة في صافي قيمة الأصول. ومن الناحية المثالية، وطالما أن كل خطوة في عملية انتاج وتوزيع السلع تعتبر ضرورية

لتحقيق الايراد، فان المحاسبة ينبغي أن تعترف بهذا التحقق تدريجياً بدلاً من ربطه بواقعة واحدة هامة خلال تلك الدورة. وعلى الرغم من المنطق الذي تقوم عليه تلك المناقشة الا أن الاعتبارات العملية تختم ضرورة وجود أدلة موضوعية لدعم عملية تحقق الايراد، وتكمن تلك الأدلة الموضوعية بالنسبة لمعظم أنواع المشروعات في وجود عملية تبادل خارجي تنقل بمقتضاها السلعة أو الخدمة للغير، وتكتمل عملية اكتساب الايراد.

وطبقاً لمفهوم تحقق الايراد في المحاسبة ينبغي تقييم الأصول بتكلفتها حتى تتحقق اي زيادة في قيمة تلك الأصول من خلال عملية البيع. ويترتب على عملية البيع تغيير في شكل الأصول فبدلاً من كونها بضاعة على سبيل المثال تصبح نقدية أو عملاء. ويعتبر تحقق الايراد في لحظة البيع اساساً مقبولاً للتحقق في معظم أنواع المشروعات، الا أن استخدام هذا الأساس في بعض الحالات قد يؤدي الى جعل القوائم المالية مضللة خاصة في حالات المهن الحرة والبيع بالاقساط وأعمال المقاولات، وذلك على نحو ما سنرى بالتفصيل فيما بعد.

#### ٤ - ح - مبدأ المقابلة The Matching Principle

يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية، فان المصاريف المرتبطة بتلك الايرادات ينبغي أن تخصم منها للوصول الى صافي الدخل الخاص بهذه الفترة ويشير اصطلاح المقابلة الى العلاقة الوثيقة الموجودة بين بعض عناصر المصاريف وبين الايراد المحقق نتيجة تحمل تلك المصاريف. ويوفر استخدام مبدأ المقابلة في عمليات قياس الدخل مبرراً عملياً آخر لاستخدام اساس التكلفة التاريخية السابق الاشارة اليه.

إن المصاريف الخاصة بالاعلان تجتذب بعض العملاء وتسؤدي إلى زيادة المبيعات، وبناء عليه فانها ينبغي ان تخصم من إيراد الفترة الحالية. ويوضح الاعتراف بوجود بعض مصاريف الديون المشكوك فيها أهمية الفترة الزمنية في عملية مقابلة الايرادات بالمصروفات. إن مصاريف الديون المشكوك فيها هي نتيجة عمليات البيع الأجل لعملاء لن يتمكنوا من سداد حساباتهم. وينبغي إثبات هذا المصروف وخصمه من إيرادات السنة التي يتم فيها البيع رغم أنه لم يقرر بعد اعدام الدين في

هذه السنة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين المصروفات والإيرادات. ويلعب التقدير دوراً هاماً في هذه الحالة وفي غيرها من الحالات، وذلك حتى يمكن تطبيق مبدأ المقابلة بصورة سليمة.

ويستخدم أساس الاستحقاق Accrual basis of Accounting أو الأساس البيعي لوصف الإجراءات المحاسبية المستخدمة لتخصيص الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة على الفترات المحاسبية المختلفة. ولا يمنع استخدام هذا الأساس في معظم المنشآت التجارية والصناعية في الوقت الحاضر من استخدام أسس أخرى في بعض أنواع المشروعات، وذلك على نحو ما سيُرد شرحه بالتفصيل في مراحل متقدمة من الدراسة.

ويعني مبدأ المقابلة أن المجهودات (المصاريف) ينبغي أن تتبع وتقابل الإيرادات الخاصة بها كلما كان هذا ممكناً وفي الحالات التي يكون من الصعب تحقيق الترابط بين المصروفات والإيرادات يكون من الضروري استخدام سياسة منتظمة ورشيدة لعملية تخصيص المصروفات على الإيرادات بشكل يقترب من تحقيق المقابلة وتتطلب سياسة التخصيص هذه بعض الفروض المتعلقة بالإيرادات المحققة، وأيضاً وضع بعض الفروض بالنسبة للمصروفات المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال ينبغي تخصيص تكلفة الأصل طويل الأجل على حياته الانتاجية على أساس أن هذا الأصل يساهم في تحقيق الإيرادات خلال هذه الحياة.

وتجدر الإشارة إلى أن بعض عناصر التكاليف تعالج كمصروفات مباشرة نظراً لعدم توقع وجود أي إيرادات مستقبلية مرتبطة بها، أو لعدم وجود أي ارتباط بين تلك المصروفات وبين الإيرادات. ومن أمثلة تلك العناصر بعض تكاليف الاعلان والترويج وبعض التكاليف الادارية.

#### د - د - مبدأ التجانس The Consistency Principle

تعتبر عملية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة لاحدى المنشآت في منتهى الأهمية للوصول الى بعض الاستنتاجات المتعلقة بالحالة المالية للمنشأة. فإذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية ارباحاً زائدة عن الفترة السابقة يكون من الممكن افتراض ان العمليات في الفترة الحالية كانت أكثر ربحية.

ولكن في الحالات التي يحدث فيها تغيير في مبدأ محاسبي معين فإن هذه الأرباح الزائدة قد تكون نتيجة لهذا التغيير وليس بسبب تحسين الأداء. ومن هنا فإن الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المنشأة يعتبر مطلباً أساسياً لامكانية إجراء المقارنة بين القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.

وينبغي أن يتحقق مراجع الحسابات كما سبق أن أشرنا من تطبيق هذا المبدأ، ومن المتفق عليه مهنياً أنه ينبغي أن يشير المراجع في تقريره على القوائم المالية أن المبادئ المحاسبية مطبقة بصورة متجانسة، أو عليه أن يوضح أي تغيير في تلك المبادئ ونتائج هذا التغيير.

ولا يعني مبدأ التجانس أنه ليس باستطاعة المنشأة العدول مطلقاً عن استخدام أي طريقة محاسبية. إن المبادئ المحاسبية عرضة للتغيير نتيجة للتغيرات في البيئة أو في الظروف التي تعمل فيها المحاسبة. ولكن التطبيق السليم لمبدأ التجانس يعني أنه يمكن إجراء أي تغيير في المبادئ أو الطرق المحاسبية المستخدمة طالما أن هذا التغيير له ما يبرره، مع الإفصاح عن هذا بصورة ملائمة، وتوضيح تأثير هذا التغيير على صافي الدخل والمركز المالي في السنة التي يحدث فيها.

#### ٤ - هـ - مبدأ الإفصاح الكامل The Full Disclosure Principle

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق. فإذا توجب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضرورياً.

وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على الملاحظات والمذكرات التوضيحية التي تعتبر جزءاً أساسياً من القوائم المالية. وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكاملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم.

ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق الآن بالقوائم المالية ملحق بالسياسات المحاسبية الهامة التي تستخدمها المنشأة، وملخص بتفاصيل المخزون

وأسس تقييمه، وملخص لخطط التقاعد الخاصة بالمنشأة، والالتزامات العرضية، وشروط ومبررات الاندماج إذا كان هناك اقتراح بذلك، والمخاطر غير العادية المحتملة، والقيمة الجارية للأصول طويلة الأجل والمخزون. وتعتبر السياسات المحاسبية المستخدمة من المعلومات الهامة التي ينبغي الإفصاح عنها في الولايات المتحدة الأمريكية. ومن الأمور التي ينبغي الإفصاح عنها في هذا القسم التغييرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة ومبررات هذه التغييرات، وطرق الأهلاك وطرق تقييم المخزون، وأسس تحويل العملات الأجنبية إلى العملة الوطنية. وإذا كانت المبادئ المحاسبية في القوائم المالية التي يقوم مراجع الحسابات بفحصها في الولايات المتحدة تمثل موقفا مختلفا عن المواقف المعلنة لمجلس مبادئ المحاسبة، وللمجلس معايير المحاسبة المالية، فإن هذه الاختلافات في المبادئ ينبغي الإفصاح عنها إما في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية، أو في تقرير مراجع الحسابات نفسه

ولا يسرى مبدأ الإفصاح الكامل على الأحداث والوقائع التي تحدث خلال السنة المالية، وإنما يمتد إلى الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. ومن الأمثلة على ذلك بيع أحد الأصول الهامة أو أحد أجزاء المنشأة أو تسوية إحدى المنازعات الهامة أو الانخفاض الكبير في أسعار الخامات. وجميع تلك الأمثلة تنطوي على تأثيرات هامة على إيرادات المنشأة ومركزها المالي ومن ثم ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وينبغي أن تكون الملاحظات على الميزانية في صورة مختصرة ومعدة كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية ذاتها، وذلك حتى تكون تلك القوائم في صورة يسهل فهمها ولا تحتوي على تفاصيل لا مبرر لها. ولا ينبغي الإفصاح عن أمور عادية تشترك فيها معظم المنشآت أو عن مخاطر عادية في المجتمع، وإنما يقتصر الأمر على المعلومات الهامة التي تخص المنشأة والتي تؤدي إلى التعبير الصادق الذي تهدف القوائم المالية إلى تحقيقه.

#### ٤ - و - مبدأ الموضوعية The Objectivity Principle

ينبغي أن تعتمد المحاسبة على أدلة موضوعية كلما كان هذا ممكنا. إن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية

يمكن مراجعتها عن طرق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها. وقد سبق ان ذكرنا ان التكلفة التاريخية للأصول تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك بمبدأ الموضوعية على ضمان خلو القوائم المالية من اي انحياز من جانب من يقوم باعدادها، ويؤدي هذا الى وصول جميع من يقومون بتحليل القوائم المالية بصفة مستقلة عن بعضهم الى نفس الاستنتاجات.

وتجدر الاشارة الى أن بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية لا نعبر دائماً عن حقائق وانما يوجد بعد التقديرات، مثال ذلك تقدير الحياة الانتاجية للأصول طويلة الأجل، وتقدير القيمة البيعية للمخزون، وتقدير احتمالات عدم تحصيل بعض الارصدة المستحقة على العملاء، وغيرها من العناصر التقديرية التي تعتبر جزءاً اساسياً من القوائم المالية. ويتطلب مبدأ الموضوعية فيما يتعلق بهذه العناصر ضرورة الاعتماد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكناً. ومن الأساليب البديلة في هذا المجال الحصول على قيم محاسبية عن طريق اسس التقدير المتعارف عليها، والقيام بتقديرات محتملة في المستقبل، والاعتماد على وجهة نظر الإدارة وخبرتها بالنسبة لهذه العناصر. ويؤدي استخدام هذه الأساليب في التقدير الى بعض الصعوبات بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي عند فحص هذه العناصر. وينبغي باستمرار الموازنة بين إعتبارات الملائمة والموضوعية عند اعداد القوائم المالية، بمعنى هل ينبغي الافصاح عن بيانات تفتقد شيئاً من الموضوعية؟ لا شك ان الاجابة على هذا التساؤل ينبغي ان تكون بالإيجاب فمن المرغوب فيه دائماً الافصاح عن القيم الجارية للأصول، حتى ولو كانت تلك القيم تفتقد الدليل الموضوعي، نظراً لأن وجود تلك القيم يكون مهماً ومفيداً بالنسبة لمن يستخدمون القوائم المالية.

#### ٥ - المعتقدات المحاسبية : Accounting Conventions

تعتبر المعتقدات المحاسبية الركن الأخير من أركان الاطار الفكري للمحاسبة، وتمثل تلك المعتقدات إعتبارات عملية ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند اعداد القوائم المالية والافصاح عنها، وأهم هذه المعتقدات هي:

#### ٥ - أ - الأهمية Materiality

يرتبط مفهوم الأهمية بشكل كبير بمبدأ الافصاح السابق الاشارة اليه، حيث يعتبر

الافصاح الكامل في القوائم المالية امراً هاماً بالنسبة للعناصر المهمة. والمقصود باصطلاح الأهمية من الناحية المحاسبية الأهمية النسبية. وبناء على هذا المفهوم فإن العناصر قليلة القيمة او التي تكون قيمتها تافهة لا ينبغي أن تستغرق كثيراً من الجهد، وإنما يمكن معالجتها بأكثر الأساليب ملائمة واقتصاداً.

ومن الأمثلة العملية لتطبيق المفهوم ما تضعه بعض الشركات كحد أدنى لاعتبار النفقة بمثابة نفقة رأسالية. فمن الناحية النظرية البحتة يعتبر شراء بعض الأدوات الكتابية (مثل الاقلام) بمثابة الحصول على أصول ينبغي اهلاؤها على سنوات استخدامها، ولكن من الناحية العملية نجد ان تكاليف تخصيص هذه النفقات قد تتعدى تكلفة الأصول المشتراة، وبالتالي فإن عملية التخصيص على سنوات الحياة الانتاجية لن يكون لها ما يبررها من الناحية العملية. ورغم استفادة أكثر من فترة محاسبية من تلك الأدوات فإنها تعالج كمصروفات تطبيقاً لاعتبارات الأهمية خروجاً عن المبادئ المحاسبية التي سبق الإشارة إليها، وينبغي ان تكون سياسة المنشأة في مجال تحديد الأهمية واضحة ومطبقة باستمرار وذلك تفادياً لتطبيق هذا المفهوم على عناصر هامة، مما قد يؤدي الى التأثير على القوائم المالية.

ولا شك أن أهمية عنصر معين تختلف من منشأة إلى أخرى وفقاً لحجم المنشأة وامكانياتها فإن خسارة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه قد تكون مهمة جداً في بعض المنشآت، وقد لا تمثل شيئاً يذكر في منشآت أخرى. ولتحديد أهمية عنصر معين في مجال الافصاح عنه في القوائم المالية ينبغي البحث عما اذا كان من المحتمل ان تؤثر معرفة هذا العنصر على الأشخاص الذين يستخدمون القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ومن ناحية أخرى فإنه ينبغي النظر الى طبيعة العملية عند تحديد مدى أهميتها بالإضافة الى مبلغها، مثال ذلك القيام ببعض العمليات مع بعض اعضاء مجلس ادارة الشركة فهي تعتبر عمليات مهمة ينبغي الافصاح عنها حتى ولو كانت مبالغها غير كبيرة.

#### ٥ - التحفظ Conservatism

تتطوي كثير من القرارات التي يتخذها المحاسبون في مجال تقييم الأصول وتحديد الدخل على إجراء بعض التقديرات وممارسة الحكم الشخصي. وبعبارة أخرى فإنه في

كثير من المواقف لن يكون هناك قيمة واحدة صحيحة ، وإنما ينبغي الاختيار من بين عدة قيم تمثل بدائل في مجال التقدير . وتعني فكرة التحفظ انه في الحالات التي يتوافر للتقديرات والطرق المختلفة ادلة معقولة ينبغي اختيار القيمة التي يكون تأثيرها أقل بالنسبة لتحسين الربح أو المركز المالي للمنشأة في السنة الجارية .

ويقضي هذا المفهوم بمراعاة الحيلة لضمان عدم المبالغة في الأرباح أو في تحسين المركز المالي . وقد أدى التطبيق الخاطيء لهذا المفهوم الى تخفيض ارباح كثير من المنشآت بلا مبرر ، الأمر الذي عرض المحاسبة والتقارير المالية لكثير من الانتقادات من جانب من يستخدمون القوائم المالية والاقتصاديين بصفة خاصة . ان التطبيق السليم لفكرة التحفظ يعني إختيار الطرق المحاسبية التي لا تؤدي الى تخفيض او زيادة الربح او التأثير على المركز المالي . ومن الأمثلة العملية لمفهوم التحفظ في المحاسبة تقييم المخزون السلعي بالقيمة الأقل من بين التكلفة او سعر السوق ، واستخدام طرق الاهلاك المعجل (القسط المتناقص) ، والاسراع في اهلاك بعض الأصول التي يوجد اي شك بالنسبة لها ، ورفض اي عمليات اعادة تقييم بالزيادة للأصول حتى تتحقق هذه الزيادة في شكل عملية تبادل كاملة . ويعتبر مفهوم التحفظ بمثابة مرشد في الحالات التي يكون فيها شك في اختيار قيمتين ناتجتين عن بديلين في التقدير ، اما في الحالات التي لا يكون هناك فيها اي شك فانه لن يكون هناك مبرر لاستخدام مفهوم التحفظ .



## اسئلة وتمارين على الباب الاول

أولاً: الأسئلة النظرية :

- ١ - عرف المقصود بالمحاسبة المالية وحدد أهدافها.
- ٢ - ما هي المتطلبات الرئيسية للتحقق من موضوعية ودقة البيانات التي تنطوي عليها القوائم المالية؟
- ٣ - بين أهمية عملية المراجعة في تحسين نوعية البيانات المالية ووضع أهمية وجود مبادئ محاسبية متعارف عليها في هذا الصدد.
- ٤ - إشرح باختصار كيف تتأثر المحاسبة بالإطار الذي تعمل فيه وكيف تؤثر المحاسبة في هذا الإطار أيضاً.
- ٥ - ما هي الجهات التي أثرت في إرساء وتطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في كل من الولايات المتحدة ومصر؟
- ٦ - إشرح الإطار الفكري للمحاسبة المالية الذي وضعه مورس مونتر وبين أركانه الرئيسية.
- ٧ - وضح الخلافات بين دراسة مونتر ودراسة مونتر وسبراونس في مجال صياغة الإطار الفكري للمحاسبة المالية.
- ٨ - بين الإطار الذي إقترحه مجلس مبادئ المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي للمحاسبة المالية؟ وإشرح أوجه القصور فيه.
- ٩ - إستعراض هيكل المبادئ المحاسبية الذي إقترحته مجموعة العمل الخاصة بأهداف المحاسبة والتقارير المالية التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأميركي.
- ١٠ - ما هي المهام التي ينبغي أن تنطوي عليها المحاسبة كعلم إجتماعي، وما هي أركان المعرفة الملائمة للقيام بهذه المهام.
- ١١ - إشرح المفاهيم الرئيسية المستخدمة في مجال المحاسبة المالية.

- ١٢ - ما هو المقصود بفرض الوحدة المحاسبية وبين كيفية تنفيذ هذا الفرض عملياً؟
- ١٣ - يؤدي فرض إستمرار المنشأة في أعمالها إلى بعض الإنعكاسات المحاسبية. إشرح ذلك بإختصار.
- ١٤ - إشرح المقصود بالفرض التقديري وبين آثاره المحاسبية والوسائل التي يمكن إستخدامها لضمان فاعلية القياس التقديري.
- ١٥ - بين كيف يؤثر فرض الوحدة المحاسبية على الإجراءات المحاسبية.
- ١٦ - يؤثر مبدأ التكلفة التاريخية على جميع جوانب المحاسبة المالية. إشرح.
- ١٧ - إشرح مبررات إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة.
- ١٨ - يتحقق الإيراد في المحاسبة عند إكمال دورة إكتسابه - إشرح.
- ١٩ - يعتبر مبدأ المقابلة من المبادئ الأساسية في المحاسبة. إشرح.
- ٢٠ - إشرح المقصود بالتجانس في إستخدام المبادئ والطرق المحاسبية وبين أهمية ذلك.
- ٢١ - بين ماذا يعني مبدأ الإفصاح الكامل والوسائل المستخدمة في ذلك.
- ٢٢ - تؤثر إعتبارات الموضوعية كثيراً على الإجراءات والطرق المحاسبية. إشرح.
- ٢٣ - إشرح المقصود بالأهمية في مجال التقرير والتسجيل المحاسبي.
- ٢٤ - أثرت إعتبارات التحفظ كثيراً على المحاسبة. إشرح.
- ٢٥ - بين أوجه الصواب أو الخطأ في العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:
- تعتبر المحاسبة أداة قياس وإتصال.
  - ليس من الضروري أن تعد القوائم المالية في ضوء إطار محدد ومعروف ومتفق عليه من المبادئ المحاسبية.
  - لا تكون المبادئ المحاسبية قابلة للتغير أو التطور بمرور الزمن.
  - لا تلعب المحاسبة أي دور في عملية الإدارة الاقتصادية لموارد المجتمع.
  - ليس من الضروري مراجعة وفحص القوائم المالية.
  - تؤدي عملية مراجعة القوائم المالية إلى زيادة درجة الإعتماد عليها.
  - يكون لعملية المراجعة دور في عملية الإدارة الاقتصادية وتحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع.

- لا تتأثر المحاسبة بندرة عوامل الإنتاج.
- تؤثر البيئة التي تعمل فيها المحاسبة على المبادئ والإجراءات المحاسبية المستخدمة.
- لا تؤثر المحاسبة في الإطار الذي تعمل فيه.
- رغم وجود مبادئ محاسبية مقبولة إلا أنه لا يوجد إطاراً فكرياً محدداً واحداً يجمع هذه المبادئ.
- يمكن لكل محاسب استخدام المبادئ المحاسبية الخاصة به.
- تعتبر المبادئ المحاسبية المقبولة وسيلة للقضاء على الإنحياز وسوء عرض البيانات المالية.
- تعرض دراسة سيراوس ومنتز للمبادئ المحاسبية من الناحية المثالية وليس الواقعية.
- ٢٦ — حدد أوجه الصواب أو الخطأ في العبارات التالية فيما لا يزيد عن ثلاثة سطور بالتحديد لكل منها:
  - تختلف دراسة مجلس مبادئ المحاسبة التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عن دراسة سيراوس ومنتز إختلافاً جوهرياً.
  - تعتمد صياغة إطار فكري للمحاسبة على تحديد الأهداف التي تسعى القوائم والتقارير المالية إلى تحقيقها.
  - لا تختلف المفاهيم الأساسية في المحاسبة عن المبادئ المحاسبية.
  - تختلف الأصول عن المصروفات في المحاسبة.
  - تعتبر حقوق الملكية بمثابة التزامات على المنشأة.
  - لا تختلف الفروض المحاسبية عن المفاهيم والمبادئ المحاسبية المستخدمة.
  - يتفق المفهوم المحاسبي للوحدة المحاسبية مع المفهوم القانوني.
  - لا يؤثر فرض استمرار المنشأة على تقييم الأصول أو الالتزامات في المحاسبة المالية.
  - يستخدم المحاسبون جنهات ذات قيم مختلفة نتيجة للفرض التقدي الذي يفترضونه.
  - تعالج الأرقام القياسية للأسعار مشكلة التقلب في حجم الجنيه المصري من فترة لأخرى.

- تتحدد نتيجة الأعمال بصورة قاطعة عند تصفية المنشأة وإنهاء أعمالها.
- كلما كانت الفترة المحاسبية قصيرة كلما كان تحديد صافي الربح دقيقاً.
- يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ الأساسية في الفكر المحاسبي.
- ينطبق مبدأ التكلفة على الأصول دون الإلتزامات.
- يكون من السهل إستخدام القيمة البيعية كأساس للمحاسبة على الأصول والإلتزامات.
- يتحقق الإيراد بصورة مستمرة مع دورة الإنتاج والبيع في المحاسبة.
- لا تؤثر إعتبارات الموضوعية في مجال تحقق الإيراد.
- يؤثر مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة على تقييم الأصول.
- ينطبق أساس الإستحقاق في تحقيق الإيراد على جميع أنواع المنشآت.
- يبرر مبدأ المقابلة إستخدام أساس التكلفة التاريخية في المحاسبة.
- لا يمنع مبدأ المقابلة من رسملة بعض النفقات إذا كان هناك مبرر لذلك.
- يعتبر مبدأ التجانس في منتهى الأهمية لإمكانية مقارنة القوائم المالية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة.
- ليس من المستطاع على الإطلاق تغيير بعض المبادئ والطرق المحاسبية المستخدمة.
- من الممكن أن تنطوي بعض الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية على بيانات متعارضة مع تلك القوائم.
- لا يقتصر الإفصاح على الوقائع التي تحدث قبل تاريخ الميزانية ولكن يمتد إلى غير ذلك من الوقائع.
- تعنى الموضوعية إمكانية المراجعة والتحقق.
- تضمن الموضوعية عدم تأثر القوائم المالية بوجهة نظر من يقوم بإعدادها.
- في حالة المفاضلة بين الموضوعية والملائمة في مجال الإفصاح يكون القرار دائماً في صالح الملائمة.
- تتطلب إعتبارات الأهمية التركيز على العناصر المهمة في مجال المحاسبة والإفصاح.
- يعتبر مفهوم الأهمية خروجاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يؤثر مفهوم التحفظ بشكل كبير على القوائم المالية.

ثانياً: الثمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بشركة السلام الصناعية:

- ١ - قامت المنشأة بتصنيع بعض الآلات داخلياً لإستخدامها في العمل والإنتاج وقد بلغت تكاليف هذا التصنيع ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وقد تبين أن شراء نفس هذه الآلات من خارج المنشأة سيتكلف ٢٩٨٠٠٠ جنيه.
- ٢ - إشترت المنشأة بعض الخامات وقيدتها في الدفاتر بمبلغ ٥٩٠ جنيه في أول يناير سنة ١٩٧٨، وقد ظلت هذه المواد في مخازن المنشأة حتى ٢١/١٢/١٩٧٨، وأصبح شراؤها يتكلف في ذلك التاريخ ٧٢٠٠٠ جنيه.
- ٣ - تلقت المنشأة في أواخر العام طلباً من أحد العملاء لشراء بضاعة موجودة بالمخازن بمبلغ ١٩٠٠٠ جنيه وسيتم تسليم تلك البضاعة في ٢ يناير ١٩٧٩.
- ٤ - إشترت المنشأة منذ فترة قطعة أرض بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه لإستخدامها في أغراض التوسعات المستقبلية، وتبلغ القيمة السوقية لهذه الأراضي في نهاية سنة ١٩٧٨ مبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٥ - تمتلك الشركة بعض الإستثمارات طويلة الأجل التي استحق عنها أرباح معلنة في ديسمبر ١٩٧٨، ولكن لم يتم إستلامها بعد حتى ٣١/١٢/٧٨.

المطلوب: إيضاح أي قيود يومية ينبغي إجراؤها في دفاتر شركة السلام إذا كان هناك مبرر لذلك.

التمرين الثاني:

أ- فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالسياسات التي إتخذها رئيس حسابات بإحدى الشركات التي طلبت منك إبداء الرأي فيها:

- ١ - أدرجت المنشأة ضمن بضاعة آخر المدة مبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه قيمة بضاعة غير صالحة للإستخدام (تعرضت للقدم)، ويرى رئيس الحسابات أن الخسارة لم تتحقق طالما لم يتم بيع البضاعة حتى نهاية السنة المالية.
- ٢ - طالما أن الأرباح التي حققتها المنشأة غير كبيرة، فلا يرى رئيس الحسابات

تحميل الحسابات الختامية بأي أعباء مقابل إهلاك الأصول طويلة الأجل.

٣ - تشغل المنشأة أحد المباني المؤجرة من الغير بعقد طويل الأجل، وتقوم بإعادة تأجير جزء من هذه المباني إلى شركة أخرى، وقد قام رئيس الحسابات بخصم الإيجار الدائن المحصل من الغير من الإيجار الكلي للمبنى وذلك للوصول إلى صافي قيمة الإيجار الذي تتحمله المنشأة.

٤ - يرى رئيس الحسابات تحميل الحسابات الختامية بكامل قيمة إحدى سيارات النقل التي حصلت عليها المنشأة أثناء السنة.

٥ - دفعت المنشأة مبلغاً كبيراً لأحدى شركات الاعلانات، وذلك مقابل حملة إعلانية ائثر ترويج أحد المنتجات الجديدة الذي لن يظهر في السوق إلا في خلال السنة التالية. ويرى رئيس حسابات الشركة تحميل هذا المبلغ على تكاليف الإعلان المدفوع مقدماً.

٦ - شب حريق أثناء السنة أدى إلى خسارة كبيرة في بعض عناصر المخزون غير المؤمن عليه، ولم تجري أي قيود محاسبية لإثبات هذه الخسارة على أساس أن رئيس الحسابات يرى أن مخزون آخر المدة سينخفض بقيمة الخسارة، وبناء عليه فإن تكلفة البضاعة المحترقة ستحمل على تكلفة البضاعة المباعة، وسيكون رقم صافي الدخل سليماً بناء على ذلك.

٧ - قامت المنشأة بشراء أحد المعارض منذ عشر سنوات بمبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه، ويتضمن ثمن الشراء الأرض المقام عليها هذا المعرض، والتي يمكن بيعها في الوقت الحاضر بمبلغ ١٢٤٠٠٠ جنيه، ويرى رئيس الحسابات إظهار هذا الأصل في الدفاتر بهذه القيمة الجديدة.

**المطلوب:** تحديد مدى موافقتك أو عدم موافقتك على ما رآه رئيس الحسابات موضعاً للأسانيد التي تستند عليها في كل حالة من الحالات المعروضة على حدة.

ب - فيما يلي بعض الإجراءات المحاسبية التي يمكن إستخدامها:

١ - لا ينبغي التنبؤ بأي أرباح ولكن تؤخذ جميع الخسائر في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

٢ - يمكن إعداد وإستخدام القوائم المالية المجمعة لاحدى الشركات القابضة.

٣ - ينبغي إعداد التقارير المالية على فترات زمنية محددة.

٤ - من الضروري تكوين مخصص لمقابلة الديون المشكوك فيها.

٥ - لا يمكن التغيير من طريقة القسط الثابت للإهلاك إلى طريقة القسط المتناقص ثم العودة إلى طريقة القسط الثابت مرة أخرى.

٦ - يتم تسجيل الإيراد في لحظة البيع.

٧ - ينبغي تقييم المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

٨ - تحمل تكاليف العدد والأدوات المستخدمة في أعمال الصيانة مباشرة على حسابات المصروفات.

٩ - لا تدرج أي تنبؤات مالية في الحسابات والدفاتر.

١٠ - يعالج كل مشروع من الناحية المحاسبية كوحدة مستقلة عن الملاك.

١١ - من الضروري أن تكون القوائم المالية الخاصة بالفتترات المحاسبية المتتالية قابلة للمقارنة.

١٢ - ينبغي توضيح الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية عند نشر القوائم المالية.

**المطلوب:** تحديد الفرض المحاسبي أو المبدأ أو المعتقد الذي يبرر إستخدام كل إجراء من الإجراءات السابقة.

**التمرين الثالث:**

أ - كون خميس وجمعة شركة فيما بينهم لشراء أحد مراكب الصيد، وقد ساهم كل منهما بمبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه، وقد حصل كلاهما على عدد ٦٠٠ سهم قيمة السهم ١٠ جنيه، وقد أصدرت الشركة أيضاً عدد ١٢٠ سهم وذلك كجزء من ثمن الحصول على مركب صيد قديم. ويلاحظ أن هذا المركب كان مرهوناً مقابل الحصول على قرض من بنك التنمية بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وقد تم الاتفاق على أن تلتزم شركة خميس وجمعة بهذا القرض ضمن صفقة شراء المركب.

وتجدر الإشارة إلى أن تكلفة هذا القارب الأصلية كانت ١٥٠٠٠٠ جنيه، ويبلغ

الإهلاك المجمع عليه ٩٠٠٠٠ جنيه حتى تاريخ الشراء، وذلك بإستخدام طريقة القسط الثابت للإهلاك.

وقد حصلت الشركة على معدات صيد بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه نقداً، كما حصلت على بعض المهمات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه نقداً. كما تم الاتفاق مع عدد من البحارة وربان لتشغيل المركب إعتباراً من أول يناير القادم مقابل مبلغ ١٥٠٠ جنيه شهرياً.

المطلوب: (١) تحديد تكلفة المركب بالنسبة لهذه المنشأة اشرح.

(٢) إثبات العمليات التي تحتاج إلى إثبات في دفاتر المنشأة.

(ب) تستخدم إحدى المنشآت أساس الإستحقاق في قياس الإيرادات، وتمتلك المنشأة عدة مباني تقوم بتأجيرها للغير، وفيما يلي البيانات المتعلقة بالإيجارات تحت التحصيل والإيجارات غير المكتسبة في ١٩٧٩/١٢/٣١ و ١٩٨٠/١٢/٣١:

١٩٧٩/١٢/٣١	١٩٨٠/١٢/٣١
جنيه	جنيه
٣٦٠٠	٤٩٠٠ إيجارات تحت التحصيل
٤٤٠٠	١٦٤٠ إيجارات دائنة غير مكتسبة

وقد بلغت الإيجارات المحصلة نقداً خلال سنة ١٩٨٠ مبلغ ١٠٨٤٠٠ جنيه. وتقوم المنشأة أيضاً بالإعلان عن منتجاتها في الاذاعة والتلفزيون. وتسدد قيمة بعض تلك الاعلانات مقدماً، وبعضها يسدد بعد الحصول على الفواتير الخاصة به. وفيما يلي البيانات المتعلقة بالاعلان المدفوع مقدماً، والاعلانات المستحقة في نهاية كل من سنة ١٩٧٩ وسنة ١٩٨٠:

١٩٧٩/١٢/٣١	١٩٨٠/١٢/٣١
جنيه	جنيه
٥٣٦٠	٦٤٠٠ نفقات اعلان مدفوع مقدماً
٧٨٤٠	٢٩٠٠ نفقات إعلان مستحقة.



وقد بلغت مصاريف الإعلان الخاصة بالفترة طبقاً لأساس الإستحقاق ٦٤٤٠٠ جنييه .

المطلوب : (١) تحديد مبلغ الإيجار الدائن الذي ينبغي أن يظهر في الحساب الختامي الخاص بسنة ١٩٨٠ بإستخدام أساس الإستحقاق في تحقيق الإيرادات .  
(٢) تحديد قيمة الإعلانات المدفوعة نقداً خلال سنة ١٩٨٠ .





## البَابُ الثَّانِي

تحقق الإيرادات والمصروفات  
وقياس الدخل الدوري للمشروعات



الدخل الدوري للمشروع هو الفرق بين الإيرادات الخاصة بفترة محاسبية معينة والمصروفات الخاصة بتلك الفترة، والهدف الرئيسي من قياس الدخل الدوري للمشروعات هو تحديد كفاءة المشروع في إستخدام الموارد التي يملكها، وقياس العائد على رأس المال المملوك للمنشأة، وذلك كأساس لاتخاذ القرارات الإستثمارية وغيرها من القرارات.

وطالما أن الدخل هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بالوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة، فإن العوامل التي تتحكم في تحديد ذلك الدخل هي، الإيرادات والمصروفات.

ويختص هذا الباب بمناقشة المشاكل المرتبطة بقياس الإيرادات وتحققها في المحاسبة، وكذا مناقشة المشاكل المرتبطة بقياس المصروفات، وذلك تمهيداً لإجراء المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وتصوير الحسابات الختامية في كل من المنشآت التجارية والصناعية.

وسنعرض أولاً للإيرادات والعناصر المكونة لها وكيفية قياسها وتحققها. ثم نتناول موضوع المصروفات وقياسها وتوقيت تحميلها على الإيرادات وأخيراً نعرض لمقابلة الإيرادات بالمصروفات وإعداد الحسابات الختامية، وقياس الدخل الدوري للمشروعات، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.



## الفصل الثالث

في

### مشاكل المحاسبة ' إيرادات في المحاسبة

#### ١ - مقدمة

من الوظائف الرئيسية للمحاسبة قياس وتحديد الدخل الدوري للمشروعات المختلفة، ويعتمد تحديد الدخل الدوري على تحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية. وسيخصص هذا الفصل لدراسة المشاكل المرتبطة بقياس إيرادات الفترة المحاسبية، على أن يخصص الفصل القادم لدراسة مشاكل قياس المصروفات.

ويثار بالنسبة لتحديد الإيرادات عدة مشاكل أهمها، تحديد مكونات الإيراد، وتحديد الاعتبارات النظرية التي تتحكم في إجراءات تحديد وقياس الإيرادات من الناحية المحاسبية، ثم تحديد توقيت الاعتراف بوجود الإيرادات أو إثباتها بالدفاتر Revenue Recognition ، ومناقشة فكرة تحقق الإيرادات Revenue Realization ، والتي تعني أن الجزء المحقق من الإيرادات خلال فترة معينة هو الذي يرحل إلى الجانب الدائن من الحسابات الختامية تمهيداً للوصول إلى صافي الربح المحاسبي، وسوف تساعد مناقشة فكرة التحقق بالتفصيل بالنسبة لمختلف أنواع المشروعات والمعايير الملزمة للتحقق في كل منها على تركيز الاهتمام حول الأهداف والمشاكل التي يقابلها عند قياس الإيرادات، وذلك على نحو ما سنرى في الأجزاء التالية من هذا الفصل.

#### ٢ - العناصر التي تدخل في تكوين الإيرادات:

هناك مبدآن أساسيان في تحديد مكونات الإيراد المبدأ الأول، يقتضي أن تقتصر الإيرادات على ما ينتج من ممارسة نشاط المنشأة Operating Revenues التجاري أو الصناعي.

والمبدأ الثاني لا يقتصر على الإيرادات التي تنتج من نشاط المشروع العادي، وإنما يدخل فيها أي موارد أخرى بخلاف تلك التي تؤدي إلى زيادة رأس المال والمطلوبات، وطبقاً لهذا الأسلوب فإن الإيرادات تشتمل على الأرباح الرأسمالية والأرباح الناتجة عن الاستثمارات في أوراق مالية وغيرها من الإيرادات العارضة مثل مزايا سداد الالتزامات.

ويرى بعض الكتاب أن إتباع المبدأ الأول في تحديد مكونات الإيراد يؤدي إلى نتائج أفضل بكثير من المبدأ الثاني، خاصة بالنسبة لأغراض قياس كفاءة المشروع وإتخاذ القرارات الاستثمارية، ذلك لأن الأرباح الرأسمالية ليس لها علاقة بالكفاءة الإنتاجية للمشروع وقد تحدث ظروف عارضة مؤقتة كما أنها غير مستمرة مع إستمرار أعمال المشروع، وللتغلب على هذه المشكلة ولأغراض قياس الكفاءة الإنتاجية للمشروع عادة ما يتم التمييز بين الإيرادات الناتجة من ممارسة النشاط العادي للمشروع والإيرادات العارضة الأخرى بوضوح في الحسابات الختامية.

وتقاس الإيرادات من الناحية الاقتصادية بالقيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من تحصيل الإيرادات الناتجة عن تبادل منتجات المنشأة في السوق وتتفق عادة القيمة الحالية مع القيمة السوقية في حالة البيع والتحصيل الفوري. ولكن من وجهة النظر المحاسبية فإنه يتم قياس الإيرادات عادة على أساس القيمة النقدية المتوقع الحصول عليها (وليست القيمة الحالية) مقابل تبادل المنتجات في السوق على نحو ما سنرى فيما بعد.

### ٣ - الاعتبارات النظرية في مجال قياس الإيرادات من الناحية المحاسبية:

يتحكم في تحديد وقياس الإيرادات (وفي غيرها من الإجراءات المحاسبية) أربعة اعتبارات رئيسية هي:

١ - أن تكون إجراءات قياسها عملية Practicality .

٢ - أن تكون من الأهمية التي تحتم قياسها Materiality .

٣ - أن تتصف قياسها بالموضوعية Objectivity .

٤ - التحفظ (عدم المغالاة فيها) Conservatism .



وبالنسبة للاعتبار الأول، فانه طالما أن المحاسبة تهدف إلى المساعدة في تعظيم الإيرادات، لهذا فانه ينبغي عدم استخدام أي إجراء غير عملي، بمعنى أن العائد الذي تحصل عليه المنشأة منه يكون أقل مما يتطلبه من جهد ووقت وتكاليف، ويرتبط بذلك اعتبار الأهمية بدرجة كبيرة، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك أحد عناصر الإيرادات ذو أهمية محدودة بالنسبة لجميع المتهمين بأعمال المشروع فانه يمكن بذل أدنى جهد في تحديده، كما يمكن دجه مع بعض العناصر الأخرى للإيرادات، أي أنه لا يظهر كمفردة مستقلة في الحسابات الختامية.

ويعني اعتبار الموضوعية، بصفة عامة، أن النتائج التي نحصل عليها من استخدام إجراء محاسبي أو مفهوم محاسبي معين ينبغي أن يكون من الممكن مراجعتها والتحقق من صحتها بدرجة معقولة من الدقة. بعبارة أخرى فان أي رقم محاسبي محدد بطريقة موضوعية هو الذي يستند على حقائق أو أحداث يمكن مراجعتها، أي أنه ذلك الرقم الذي يكون قابلاً للتحقق من وجوده بواسطة مراجع مستقل.

وتطبيقاً للموضوعية فان المحاسب يميل إلى تفضيل الحقائق أو الوقائع التي يمكن التحقق منها بواسطة الرجوع إلى مستندات ومن المستحسن أن يكون مصدرها خارجي عن المشروع.

ويعتبر الاعتبار الرابع الذي يتحكم في قياس الإيرادات محاسبياً وهو اعتباراً التحفظ هاماً وضرورياً وخاصة إذا طبق بطريقة سليمة. وقد أثر هذا الاعتبار (أو المفهوم) بدرجة كبيرة على المحاسبة، كما أدى تطبيقه بطريقة غير سليمة في بعض الحالات إلى توجيه كثير من النقد للمحاسبة. فقد اعتبر المحاسبون في بادئ الأمر أن الميزانية العمومية المتحفظة هي الميزانية الجيدة التي تصلح لمختلف الأغراض، وقد كانوا يرون أن الميزانية المتحفظة تؤدي تلقائياً إلى قائمة دخل سليمة. وقد استخدم مفهوم التحفظ في بادئ الأمر نظراً لأن الميزانية العمومية كانت تعد أساساً لاستخدام البنوك وغيرها من بيوت الأقرض ومنح الائتمان والذين كان إهتمامهم ينحصر في التعرف على حافة الأمان. ولسنوات طويلة كانت تلك الجهات تهتم بالميزانية أكثر من إهتمامها بقائمة الدخل، وكانوا ينظرون إلى تحفظ الميزانية على أنه في صالحهم، وقد تأثر المحاسبين بهذا الاتجاه بدرجة كبيرة.

وعلى الرغم من أن التحفظ ما زال يؤثر على المحاسبة بدرجة كبيرة إلا أنه بدأ في الآونة الأخيرة يواجه بكثير من الانتقادات، خاصة وأن التحفظ في إعداد الميزانية قد يؤثر بدرجة كبيرة على قوائم الدخل. فمثلاً إذا قامت إحدى المنشآت بالحصول على أحد الأصول وإستهلكته بالكامل في السنة التي حصلت عليه فيها، يترتب على هذا الإجراء أن الميزانية تكون متحفظة بدرجة كبيرة، إلا أنه يؤدي إلى تشويه قوائم الدخل في السنوات التي لن تتحمل نصيبها من أعباء الإهلاك، وبالإضافة إلى ذلك فإن تلك القوائم لن تكون متحفظة. ونتيجة لتلك الانتقادات أصبح هذا المفهوم أقل تأثيراً في الوقت الحاضر عن ذي قبل على أساس أن المحاسبة ينبغي أن تهدف دائماً نحو الدقة، ولكن طالما أن هناك كثير من البيانات تعتمد على التقدير الشخصي وتقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية فإن التحفظ يلعب دوراً كبيراً في مثل هذه الحالات. ويعني التحفظ بالنسبة لهذه المواقف، ضرورة إكتشاف المخاطر بالنسبة لكل موقف معين وتحديد انثارها بطريقة واعية وأخذها في الاعتبار عند قياس نتائج أعمال المشروع كلما كان ذلك ممكناً.

#### ٤ - توقيت الحصول على الإيرادات:

يعتبر تحقق الدخل أو الإيرادات من الناحية الاقتصادية عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية، فإيرادات المشروع يتم إكتسابها تدريجياً بتحويل مستلزمات الإنتاج إلى منتجات نهائية عن طريق استخدام عوامل الإنتاج المختلفة وتعتبر عملية نقل المواد الأولية إلى مقر الإنتاج، وكذلك توزيع الناتج على الأسواق من مكونات العملية الإنتاجية، كما يدخل في ذلك عمليات التخزين سواء بالنسبة للمواد الأولية أو بالنسبة للمنتج.

أما من الناحية المحاسبية فإن مبدأ تحقق الإيراد المتفق عليه بين المحاسبين بالنسبة لمعظم المنشآت يقضي بالاعتراف بوجود الإيراد عند اكتمال دورة اكتساب ذلك الإيراد في المنشأة، وتكتمل تلك الدورة عند القيام بعملية تبادل مع الغير. وتوفر عملية التبادل مع الغير أساس المحاسبة، وتحدد وقت اكتساب الإيراد ومبلغ الإيراد المكتسب. ونتيجة لهذه القاعدة فلا يتم إثبات أي إيرادات في الدفاتر ما لم يكن هناك تبادل ينتج عنه حصول المشروع على أصول نقدية أو أي أصول أخرى يمكن قياس

قيمتها النقدية بصورة محددة، مقابل ما ينتجه المشروع من سلع وخدمات وهذا ما يسمى بقاعدة تحقق الإيرادات محاسبياً.

#### Realization of Revenues in the Accounts

ولتطبيق هذه القاعدة أربعة شروط هامة هي :

١ - أن الإيرادات تكتسب عن طريق مزاولة المشروع لنشاط إنتاجي أو تأديهي خدمة معينة .

٢ - أن تكون قيمة هذه الإيرادات قابلة للقياس ولو بصورة تقديرية .

٣ - أن تتوفر معايير موضوعية لامكانية القياس .

٤ - أن تكون المصروفات المتعلقة بالإيرادات المحققة دفترية قابلة للقياس ولو عن طريق التقدير بشرط توافر درجة كبيرة من الدقة .

وعلى الرغم من تلك القاعدة العامة في مجال تحقق الإيرادات المحاسبية إلا أنه يوجد أسس تحقق مختلفة، يمكن أن تستخدم بالنسبة لبعض أنواع المشروعات، ونعرض لجميع هذه الأسس أو الوقائع في الجزء التالي .

٥ - الوقائع التي يرتبط بها تحقق الإيرادات :

يمكن التمييز بين مجموعة عديدة من الوقائع يتحقق على أساسها الربح المحاسبي أو يرتبط تحقق الإيراد بها، بمعنى أن حدوثها يترتب عليه وجود الإيرادات ونعرض فيما يلي لتلك الوقائع ونبين كيفية قياس الإيرادات بالنسبة لكل منها .

(أ) ارتباط الإيرادات بالإنتاج (تحقق الإيرادات في نهاية العملية الإنتاجية) .

سبق ان ذكرنا أن تحقق الإيرادات بالمفهوم الاقتصادي هو عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية سواء بالنسبة للمنشآت الصناعية أم التجارية، أي ان الإيرادات بهذا المفهوم تتحقق تدريجياً بتحويل مستلزمات الإنتاج إلى منتجات نهائية عن طريق استخدام عوامل الإنتاج المختلفة في عملية التصنيع، أما في المنشآت التجارية فانه طبقاً للمفهوم الاقتصادي يتحقق الإيراد خلال عملية تجهيز السلعة وتوصيلها للمستهلك في الزمان والمكان المطلوب . وقد سبق أن ذكرنا أن هذا الأساس لا يلقي

قبولا عاما في المحاسبة ويستخدم فقط في بعض الحالات الخاصة، مثل صناعة التعدين والمحاجر ومنشآت المقاولات وبشرط توافر الشروط التالية:

١ - وجود سعر بيع محدد او سعر سوق ثابت.

٢ - عدم الحاجة إلى تكاليف إضافية لتسويق المنتج أو ضالة مثل هذه التكاليف بحيث يمكن التفاوض عنها إن وجدت.

٣ - نمطية وحدات المنتج.

ويقوم ربط الإيرادات بالإنتاج على أساس أن التكاليف هي العامل الحاسم في توقيت الاعتراف بوجود الإيراد، بمعنى أن الإيراد يوجد حينما توجد التكاليف، ونضرب لذلك المثال التالي:

يفرض أن إحدى منشآت التعدين قد تأسست في أول سنة ١٩٧٢، وفيما يلي تكاليف الإنتاج والمبيعات عن السنوات الثلاث الأولى من حياتها:

المبيعات	تكاليف الإنتاج	
جنيه	جنيه	
—	٤٠٠٠٠٠	سنة ١٩٧٢
١٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	سنة ١٩٧٣
١٦٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	سنة ١٩٧٤

وفرض أن المخزون في نهاية كل سنة مقوماً على أساس التكلفة كان ٤٠٠٠٠٠ جنيه في نهاية السنة الأولى، ٩٠٠٠٠٠ جنيه في نهاية السنة الثانية، وصفر في نهاية السنة الثالثة.

وطالما أنه لا يوجد مخزون في نهاية السنة الثالثة فإن الربح عن السنوات الثلاث (على أساس أننا نتجاهل المصاريف الإدارية والبيعية لأغراض التبسيط فقط) هو ٦٠٠٠٠٠ جنيه، وهو عبارة عن الفرق بين حصيلة المبيعات عن الفترة كلها (٣ سنوات) ١٨٠٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف في خلال هذه الفترة ١٢٠٠٠٠٠ جنيه.

أما إذا قمنا بتحديد الربح السنوي عن طريق إستبعاد تكلفة البضاعة المباعة سنوياً من مبيعات السنة فإنه سيظهر على الصورة التالية:

السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	المجموع
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
—	١٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
<hr/>			
المصاريف			
مخزون أول المدة	—	٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
تكاليف الفترة	٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
<hr/>			
المجموع	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
مخزون آخر المدة	٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	—
	—	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
<hr/>			
مجموع المصاريف	—	١٠٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
<hr/>			
صافي الربح	—	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
=====	=====	=====	=====

واضح من الجدول السابق أن الربح طبقاً لهذا الأسلوب بلغ صفر في السنة الأولى، و٥٠٠٠٠٠ جنيه في السنة الثانية، ٥٥٠٠٠٠٠ جنيه في السنة الثالثة، على الرغم من أن النشاط متمثلاً في التكاليف التي تحملتها المنشأة كان كبيراً في السنة الأولى وفي السنة الثانية، وبناء على ذلك يمكن القول أن هذا الأسلوب في تحقق الربح يفقد الارتباط بين الربح السنوي والنشاط الإنتاجي في السنة والممثل في التكاليف التي تحملتها المنشأة، بمعنى أنه لا يوجد ارتباط بين الإنتاج وبين الربح. ويرجع عدم وجود الارتباط إلى أن المنشأة كانت في خلال السنتين الأولى والثانية تعمل من أجل الإنتاج للتخزين كما يتضح من أرقام مخزون آخر المدة، أما في السنة الثالثة فقد فاقت المبيعات النشاط الإنتاجي بدرجة كبيرة.

وإذا أردنا ربط تحقق الإيرادات بالإنتاج، فانه يجب إهمال واقعة البيع وتسليم السلعة والحصول على مقابلها وإعتبارها واقعة فرعية، إنما العامل الحاسم في هذه الحالة سيكون النشاط الإنتاجي. فكما يتضح من المثال السابق أن السلعة تباع بسعر يتحدد بإضافة ٥٠٪ على التكلفة (مبيعات ١٨٠٠٠٠٠ وتكاليف ١٢٠٠٠٠٠)، ولهذا سنقوم بإفتراض وجود إيرادات سنوية على هذا الأساس، وسيظهر الربح السنوي في هذه الحالة على الصورة التالية:

الدخل من الإنتاج (١٥٠٪ من التكلفة)	السنة الأولى جنيه	السنة الثانية جنيه	السنة الثالثة جنيه	المجموع جنيه
٦٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	
٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	
صافي الربح	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
	=====	=====	=====	=====

واضح من هذا الجدول أن مجموع صافي الربح عن السنوات الثلاث هو نفس الرقم الذي حصلنا عليه سابقاً (٦٠٠٠٠٠٠ جنيه)، إلا أنه في هذا الجدول يرتبط صافي الربح بالنشاط الإنتاجي معبراً عنه بالتكاليف التي تحملتها في كل سنة.

ويتصف مفهوم تحقق الربح مع النشاط الإنتاجي بالمنطق، وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يستخدم بطريقة واسعة في الحياة العملية، وذلك للأسباب التالية:

١ - إن استخدام هذا الأسلوب يتطلب ضرورة تحديد أسعار البيع المستقبلية بدرجة معقولة من الدقة. (فقد إفتراضنا في المثال السابق أن سعر البيع يتحدد بإضافة ٥٠٪ من التكلفة).

٢ - في كثير من الحالات يكون هناك تقارب بين الكمية المنتجة والكمية المسلمة للعملاء، وفي هذه الحالة لن يكون هناك فروق كبيرة بين تحقق الدخل على أساس الإنتاج وعلى أساس البيع (تسليم البضاعة للعملاء والحصول على ما يقابلها). على أساس أن هذه الفروق لن تحدث إلا في حالة وجود خلافات كبيرة بين كمية الإنتاج وكمية البضاعة المباعة.

٣ - كثيراً ما يقال أن الاعتراف بوجود الإيراد قبل تسليم البضاعة للعملاء والحصول على ما يقابلها نقداً أو في أي صورة أخرى يعتبر إجراءً بعيداً عن مفهوم التحفظ السابق الإشارة إليه. على أساس أن هذه القاعدة تعترف بوجود الإيراد قبل أن يصبح حقيقة واقعة (قبل أن تسلم المنشأة قيمته نقداً أو بصك قابل للتحويل في تاريخ معين).

وأخيراً فإنه ليس من المتصور أن يتخذ هذا الأساس في قياس الإيرادات التي ستكون أساساً لتحديد ضريبة الدخل، لأن معنى ذلك أن المنشأة ستتحمل ضرائب على إيرادات لم تحصل عليها بعد.

وعلى الرغم من هذه الاعتراضات على استخدام الإنتاج كأساس لتحديد الإيرادات المحققة في المنشآت التجارية والصناعية، فإن هذا الأساس يستخدم في بعض منشآت المناجم والمحاجر وفي شركات المقاولات على نحو ما سبق أن ذكرنا.

#### ب - ارتباط الإيرادات بالزمن :

يتنا في العرض السابق أن تحديد الإيرادات على أساس الإنتاج يتوقف على التكاليف، بمعنى أن المنشأة تتحمل التكاليف في سبيل الحصول على الإنتاج وعن طريق تقييم الإنتاج بسعر البيع لتحديد الإيرادات التي يتم مقابلتها بالمصروفات، أي أن المصروفات هي الأساس في عملية قياس وتحديد الإيرادات. في بعض الحالات الأخرى قد يكون الزمن هو العامل الحاسم في قياس وتحديد الإيرادات بمعنى أن الدخل يتحقق بمرور الزمن، وليس عن طريق القيام بعمل معين مثل تحمل التكاليف أو تسليم البضاعة للعملاء. مثال ذلك التحقق الدوري للدخل الناتج عن منح قرض بسعر فائدة معين، فعلى سبيل المثال إذا قامت المنشأة بمنح قرض بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه بفائدة قدرها ٦٪ فإن الإيرادات من هذه العملية ستكون ٧٢٠ جنيه سنوياً، ويفترض أنها تتحقق على أساس ٦٠ جنيه شهرياً أو ٢ جنيه في اليوم.

فبفرض أن منشأة حماد للتجارة باعت بضاعة في ١٥ ديسمبر سنة ١٩٧٥ بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على الحساب لأحد العملاء، الذي قبل كميالة تستحق الدفع بعد ٩٠ يوم، على أن يضاف إلى هذا المبلغ فائدة بواقع ٦٪، تدفع في تاريخ إستحقاق الكميالة. وبفرض أن المنشأة تقوم بإعداد قيود تسوية شهرية (في نهاية كل شهر) وأن

نهاية السنة المالية هي ٣١ ديسمبر، فإنه يتم إثبات العملية السابقة على الصورة التالية :

٧٥/١٢/١٥	من حـ / أوراق القبض* إلى حـ / العميل ياسر إثبات الحصول على كمبالة مقابل الدين المستحق على العميل ياسر.	٦٠٠٠	٦٠٠٠
----------	---	------	------

وفي نهاية السنة المالية يتم إثبات القيد التالي :

٧٥/١٢/٣١	من حـ / الفوائد غير المحصلة إلى حـ / الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المستحقة حتى نهاية السنة المالية بواقع ٦٪ عن نصف شهر على مبلغ ٦٠٠٠ جنيه.	١٥	١٥
	من حـ / الفوائد المكتسبة إلى حـ / الأرباح والخسائر ترحيل الفوائد المكتسبة إلى حساب الأرباح والخسائر.	١٥	١٥

وفي نهاية شهر يناير سنة ١٩٧٦ (يجري القيد التالي على أساس أننا افترضنا أن  
للنشأة تقوم بإجراء قيود تسوية شهرية :

٧٦/١/٣١	من حـ / الفوائد غير المحصلة إلى حـ / الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر يناير سنة ١٩٧٦.	٣٠	٣٠
---------	--	----	----

(\*) يسبق هذا القيد قيد آخر مؤداة جعل حساب العميل مدين وحساب المبيعات دائن.



وفي نهاية فبراير يجري القيد التالي:

١٩٧٦/٢/٢٨	من حـ / الفوائد غير المحصلة إلى حـ / الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر فبراير ٧٦	٣٠	٣٠
-----------	---	----	----

وفي تاريخ إستحقاق الكمبيالة ١٥ مارس سنة ١٩٧٦ تجري القيود التالية:

١٩٧٦/٣/١٥	من حـ / الفوائد غير المحصلة إلى حـ / الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر مارس ٧٦	١٥	١٥
	من حـ / التقديرة (الصندوق) إلى مذكورين		٦٠٩٠
	حـ / أوراق القبض	٦٠٠٠٠	
	حـ / الفوائد غير المحصلة	٩٠	
	إثبات تحصيل أوراق القبض والفوائد المستحقة		

ويعتبر تحقق الإيرادات بمرور الزمن إجراءً محاسبياً مقبولاً بالنسبة للفوائد على اختلاف أنواعها، ويمكن تطبيق هذه الفكرة من الناحية النظرية بالنسبة لجميع المبالغ التي تستحق بعد فترة في المستقبل والتي يتم إثباتها في الوقت الحاضر، فالقيمة في الوقت الحاضر يمكن التعبير عنها بمثابة القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك رصيداً مستحق على أحد العملاء يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ويستحق بعد سنة من الآن، من الطبيعي أن هذا الرصيد المستحق بعد سنة لا يساوي في الوقت الحاضر ٢٠٠٠٠ جنيه، ذلك لأنه لا بد أن يساوي مبلغاً أقل لأن هذا المبلغ يمكن استثماره لمدة سنة وتحقيق إيرادات خلال تلك المدة. أي بعبارة أخرى فإن هذا المبلغ المستحق بعد سنة لن تستثمره المنشأة في أعمالها أو خارجها لمدة سنة

ولهذا فإن قيمته في الوقت الحاضر ستكون بلا شك أقل من قيمته الاسمية. وتنتشر ظاهرة الإنتظار حتى يتم تحصيل المستحقات بشكل كبير في الحياة العملية، ويوجد كثير من الحالات التي يكون لمروور الوقت تأثير كبير على تحقق الإيرادات.

ويفرض أنه في المثال السابق الخاص بإستحقاق الرصيد المدين الذي يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بعد سنة، أن الإدارة رأت أن القيمة الحالية لهذا الرصيد هي ١٨٨٦٨ جنيه، بعبارة أخرى إن الخصم المستحق على هذا الرصيد للوصول إلى قيمته النقدية اليوم هو ١١٣٢ جنيه، ولهذا فإنه يمكن القول أن حقيقة مبلغ المبيعات التي نتج عنها ذلك الرصيد هي ١٨٨٦٨ جنيه فقط، وأن المبالغ الإضافي (الخصم) ١١٣٢ جنيه والذي سيتم تحصيله في تاريخ إستحقاق الدين هو بمثابة فائدة بواقع ٦٪ سنوياً على المبلغ المستحق على المشتري وقدره ١٨٨٦٨ جنيه وذلك وفقاً للمفهوم الإقتصادي في قياس الإيرادات. في مثل هذه الحالة يمكن إثبات عملية البيع بإحدى هاتين الطريقتين:

#### الطريقة الأولى

١٨٨٦٨	من حـ / العملاء (العميل . .)	تاريخ البيع
١٨٨٦٨	إلى حـ / المبيعات	
	<u>إثبات المبيعات بتاريخ اليوم.</u>	

#### الطريقة الثانية:

٢٠٠٠٠	من حـ / العملاء (العميل . .)	تاريخ البيع
	إلى مذكورين	
١١٣٢	حـ / العملاء - خصم	
١٨٨٦٨	حـ / المبيعات	
	<u>إثبات المبيعات والخصم على الرصيد المدين</u>	
	<u>المستحق على العملاء.</u>	

واضح أنه بمقتضى الطريقة الثانية يتم إثبات كامل الدين بجعل حساب العميل مديناً، وفي نفس الوقت يتم إثبات الخصم في حساب مقابل يجعل دائناً بقيمة الخصم، وفي الميزانية العمومية سي طرح الحساب المقابل من حساب العملاء للوصول إلى قيمته الصافية وهي ١٨٨٦٨ جنيه، وهي القيمة الحالية. وتشبه هذه المعالجة الإجراءات المتعلقة بأوراق القبض وتكوين محصل الخصم السلازم عن تلك الأوراق.

وبمرور الزمن وإنقضاء فترة الانتظار تكون قيمة الرصيد المدين أكبر فأكثر حتى تصل إلى ٢٠٠٠٠ جنيه في تاريخ إستحقاقه، وهذا النمو في الرصيد المدين يتم إثباته إما بجعل حساب العميل مديناً أو الحساب المقابل (العميل . . خصم) مديناً على أن يرحل إلى حساب الفائدة، على النحو التالي:

عند إستخدام الطريقة الأولى وبعد شهر من تاريخ البيع :

بعد شهر من تاريخ البيع	من حـ / العملاء (العميل . . ) إلى حـ / الفائدة المكتسبة إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر . .	٩٤,٣٣٥	٩٤,٣٣٥
---------------------------	---	--------	--------

عند إستخدام الطريقة الثانية :

بعد شهر من تاريخ البيع	من حـ / العملاء - خصم إلى حـ / الفائدة المكتسبة إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر . .	٩٤,٣٣٥	٩٤,٣٣٥
---------------------------	---	--------	--------

واضح أن القيود السابقة تعترف بوجود الايراد مع النمو في الرصيد المدين المستحق على العميل مع مرور الزمن. ويمكن النظر إلى هذه المشكلة على أساس أن البائع يقدم خدمة للمشتري متمثلة في إقراضه مبلغاً من المال لتحقيق الايرادات منه بمرور الزمن.

وستظل الايرادات تتراكم شهراً فشهراً حتى تصل إلى قيمة الخصم المقدرة عند إتمام عملية البيع، وتجري قيود شهرية تشبه أحد القيدتين السابقين، وذلك حتى يصل رصيد العميل في نهاية الفترة إلى ٢٠٠٠٠ جنيه.

وفي تاريخ السداد سيتم إجراء القيد التالي:

٢٠٠٠	من حـ / النقدية (البنك)	تاريخ السداد
٢٠٠٠	إلى حـ / العملاء	
	إثبات المبالغ المحصلة من العملاء بتاريخ اليوم	

وجدير بالذكر أن فكرة تحقق الإيرادات بمضي المدة تطبق بشكل كبير بالنسبة لبعض الأصول مثل أوراق القبض والقروض التي يستحق عليها فائدة محددة في عقود الحصول عليها، أما فيما يتعلق بالأرصدة المدينة للعملاء والتي تكون فترات تحصيلها عادة قصيرة (عادة بين ٣٠ و ٩٠ يوم) فانه عادة ما نتجاهل عنصر الفائدة المكتسبة الضمني والخصم بالنسبة لهذه الحسابات. ولهذا فإنه عند إتمام عملية البيع يتم إثبات كامل المبلغ كمبيعات، وذلك للأسباب التالية:

(أ) إذا كان سعر الخصم معقول فإن قيمة الخصم لفترات قصيرة تكون صغيرة ويمكن التغاضي عنها تطبيقاً لمفهوم الأهمية Materiality.

(ب) لما كانت الفائدة المكتسبة تعتبر من بنود الإيرادات على أي حال من الأحوال فلن يترتب على فصلها عن الإيرادات فائدة ملحوظة.

(ج) عمليات البيع والتحصيل مستمرة ومتعددة، وتكون عادة عملية تحديد القيمة الحالية لها ليس لها مبرر في ضوء الجهد والوقت والتكلفة المترتبة على ذلك تطبيقاً لمعيار ضرورة إتصاف الإجراءات المحاسبية بالعمليّة Practicality.

حـ - الإيرادات والتغيرات في الأسعار:

إذا فرض أن إحدى المنشآت قامت بشراء بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وقبل بيع هذه البضاعة، ارتفع سعر الشراء بالنسبة لها إلى ١٢٠٠٠ جنيه، هل يمكن القول أن المنشأة حققت ربحاً قدره ٢٠٠٠ جنيه؟ ويفرض إن إحدى المنشآت

قامت بإنشاء مبنى على قطعة أرض مملوكة لها والتي حصلت عليها مقابل ٤٠٠٠٠ جنيه، وبعد فترة إرتفعت أسعار تلك الأرض في السوق إلى ٥٠٠٠٠ جنيه، هل يمكن القول أن تلك المنشأة قد حققت ربحاً قدره ١٠٠٠٠ جنيه؟ والأمثلة على تلك الحالات عديدة، ويكون التساؤل بالنسبة لها بصفة عامة هو هل تتحقق الإيرادات عندما ترتفع الأسعار بالنسبة للأصول المملوكة بحيث تصبح أكثر من المبالغ المدفوعة في سبيل الحصول على تلك الأصول؟

ولتوضيح هذه الفكرة نفترض أن إحدى المنشآت حصلت على بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وبعد فترة معينة باعت المنشأة تلك البضاعة بمبلغ ٥٦٠٠٠ جنيه، ويفرض إن إحلال تلك البضاعة بغيرها عن طريق نفس مصادر التوريد ونفس الأسلوب المستخدم في الشراء، يتطلب ٥٠٠٠٠ جنيه وذلك في نفس تاريخ البيع يمكن إستخدام فكرة تحقق الدخل مع إرتفاع الأسعار بالنسبة للمثال السابق محاسبياً على الصورة التالية:

تاريخ الشراء	من حـ / المشتريات	٤٠٠٠٠	
	إلى حـ / الموردين	٤٠٠٠٠	
تاريخ البيع	من حـ / المشتريات - تعديل التكلفة		١٠٠٠٠
	إلى حـ / الدخل من ارتفاع	١٠٠٠٠	
	القيمة الاستبدالية		
	إثبات الزيادة في القيمة الإستبدالية		
	من حـ / العملاء		٥٦٠٠٠
	إلى حـ / المبيعات	٥٦٠٠٠	

وسيمت ترحيل كل من حساب المشتريات بالتكلفة، وحساب المشتريات - تعديل التكلفة إلى حساب المتاجرة، كما سيرحل إلى هذا الحساب أيضاً كل من حساب المبيعات وحساب الدخل من إرتفاع أسعار الإحلال وبناء على ذلك فإن الربح من هذه العملية سيكون ١٦٠٠٠ جنيه وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة على أساس القيمة الإستبدالية ٥٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ جنيه) وقيمة المبيعات مضافاً إليها الدخل الناتج عن إرتفاع الأسعار (٥٦٠٠٠ + ١٠٠٠٠ جنيه) وهو يعادل الربح الذي تحصل عليه المنشأة لو لم يكن هناك زيادة في الأسعار (التكلفة ٤٠٠٠٠ جنيه والمبيعات ٥٦٠٠٠ جنيه). وتنحصر الفائدة من إظهار دخل المحقق من إرتفاع الأسعار في أنه وسيلة للفصل بين المكاسب التي تحصل عليها المنشأة من الإحتفاظ بالمخزون Holding gains والمكاسب التي تحصل عليها المنشأة من عملية الإلتجار Trading gains أي من عملية الشراء والبيع في حد ذاتها. ويفرض أننا نتجاهل جميع العمليات الأخرى التي قامت بها المنشأة في المثال السابق، فإن حساب المتاجرة بالنسبة لها سيظهر وفقاً لهذه الطريقة على النحو التالي:

الإيرادات:		جنيه	جنيه
المبيعات			
إيرادات الإحتفاظ بالمخزون			
		١٠٠٠٠	٥٦٠٠٠
			٦٦٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة:			
التكلفة الأصلية		٤٠٠٠٠	
تعديل التكلفة		١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
			١٦٠٠٠
إجمالي الربح			

وإذا لم تقم المنشأة بأخذ التغيرات في الأسعار في الاعتبار فإن حساب المتاجرة كان سيظهر على الصورة التالية:

جنيه	
٥٦٠٠٠	المبيعات
٤٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
<hr/>	
١٦٠٠٠	إجمالي الربح
=====	

واضح أن إجمالي الربح واحداً في الحالتين، ولا شك أن السبب الرئيسي هو عدم وجود أي مخزون من البضاعة في آخر المدة، ولهذا يمكن القول أن إجمالي الربح لن يتطابق بالنسبة لهاتين الطريقتين في حالة وجود مخزون في آخر المدة، ذلك لأن الدخل أو المكاسب من الاحتفاظ بالمخزون Holding gains ستكون موجودة حتى في الفترات التي لا يكون فيها مبيعات.

ويرى كثير من المفكرين النظريين في مجال المحاسبة ضرورة إجراء التسوية الخاصة بأخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان، ولكنها تعتبر غير مقبولة إلى حد كبير بواسطة المحاسبين الممارسين إلا بالنسبة لبعض الظروف الخاصة. ومن الاعتراضات الهامة التي توجه إلى استخدام هذا الأسلوب في قياس الإيرادات الإعتقاد الخاص بعدم إمكانية استخدامه أو أن استخدامه لن يكون عملياً Impractical. وقد سبق أن ذكرنا أن قبول أي إجراء محاسبي يتوقف على ما إذا كان يتصف بأنه إجراء عملي من عدمه. وترجع عدم قابلية هذا الإجراء للتطبيق من الناحية العملية إلى أن المنشآت عامة لا تقوم بالمضاربة على البضائع التي تحتفظ بها أو تتعامل فيها وأن المخزون يكون دائماً في حده الأدنى وذلك لتخفيض التكاليف وتجنب حدوث الخسائر، وبناء عليه فإن المنفعة التي تحصل عليها من جراء إظهار المكاسب المتعلقة بالاحتفاظ بالمخزون لن تكون كافية لتبرير التكاليف والجهد اللازم لتنفيذ هذا الإجراء.

ومن الإعتراضات الأخرى التي توجه إلى هذا الأسلوب في تحديد الإيرادات أنه يتعارض مع متطلبات التحفظ، التي تقتضي بأنه لا يمكن أن ترتفع تكاليف البضاعة على ضوء القيمة الإستبدالية وأن نعترف بوجود إيرادات طالما أن البضاعة لم تباع بعد. وأخيراً فإن هذا الإجراء سوف يسبب بعض المشاكل مع مصلحة الضرائب على أساس أن الإيرادات الخاصة بالإحتفاظ بالمخزون لا يمكن أن تكون عنصراً من عناصر وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ولنوضح كيفية تطبيق هذه الفكرة بالنسبة للأصول طويلة الأجل نفترض أن إحدى المنشآت إشتريت قطعة أرض عليها مبنى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية، منها ٤٠٠٠٠ جنية للأرض، ١٦٠٠٠٠ جنية للمباني، ويفرض أن الحياة الإنتاجية للمبنى ٢٠ سنة دون أن يكون هناك أي قيمة متوقعة في نهاية تلك الحياة الإنتاجية، وفي نهاية السنة الأولى لتملك تلك الأصول إرتفعت القيمة السوقية لها بحيث أصبحت ٤٦٠٠٠ جنية للأرض، ٢٠٠٠٠٠ جنية ناقصاً الإهلاك للمباني، يمكن في هذه الحالة إثبات تلك العمليات بإستخدام القيود التالية:

من مذكورين	تاريخ الشراء
ح/ المباني	١٦٠٠٠٠
ح/ الأراضي	٤٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠ إلى ح/ البنك (النقدية)	
إثبات الأصول المشتراة.	
<hr/>	
من مذكورين	بعد سنة
ح/ المباني - تعديل القيمة الجارية	٤٠٠٠٠
ح/ الأراضي - تعديل القيمة الجارية	٦٠٠٠
٤٦٠٠٠ إلى ح/ الدخل المحقق	
من ارتفاع القيمة الإستبدالية للأصول.	



في نهاية السنة الثانية	من ح/ الإهلاك الى مذكورين	١٠٠٠٠
	ح/ مجمع إهلاك المباني - بالتكلفة	٨٠٠٠
	ح/ مجمع إهلاك المباني - تعديل	٢٠٠٠
	إثبات الإهلاك الأصلي والإهلاك على القيمة الإضافية للأصول.	

وكما سبق أن ذكرنا أن هذا الإجراء لا يلقي قبولاً عاماً من المحاسبين الممارسين، كما أنه لا يعتبر من الإجراءات المقبولة لتحديد الضرائب في جمهورية مصر العربية، وعلى الرغم من ذلك فإن استخدامه بالنسبة للأصول طويلة الأجل يحدد مسؤولية الإدارة عن الأصول الموضوعة تحت تصرفها ويعتبر مقياساً أفضل لقياس تلك المسؤولية. ولكن من ناحية أخرى فإن إظهار الارتفاع في الأسعار كإيراد يقابل بإعتراضات شديدة على أساس أن المنشأة تحتفظ بتلك الأصول بصفة دائمة لإستخدامها في العمل والإنتاج لهذا فإن التسوية يجب أن تأخذ شكل تعديل في رأس المال وليس في صورة دخل أو إيرادات جارية.

ويلاحظ أنه التسويات المحاسبية المتعلقة بالتغيرات في الأسعار تتوقف على طبيعة تلك التغيرات وهل هي تغيرات ناتجة عن الإنخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد أو أنها تغيرات متعلقة ببعض السلع أو في أسعار معينة.. وعموماً فإن التغيرات في الأسعار الناتجة عن الإنخفاض في القوة الشرائية للنقد تتطلب معالجة خاصة ولا ينبغي أن تختلط بالإيرادات بأي حال من الأحوال وذلك على نحو ما سترى فيما بعد.

٥ - ارتباط الإيرادات بتسليم السلعة للمشتري أو عند بيع المنتج :

إن أكثر الأسس شيوعاً فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات هي ذلك الأساس الذي يقوم على الإعتراف بوجود الإيرادات مع تسليم السلعة للعميل أو نقل ملكيتها له،

أو تقديم الخدمة بالكامل وإعداد الفاتورة عنها . وطبقاً لهذا المعيار فإن الدخل يولد بإنتقال ملكية السلعة أو بوجود عملية التبادل وذلك دون نظر إلى المجهود الإنتاجي الذي بذل في إعداد تلك السلعة قبل ذلك سواء كان أياماً أو شهوراً . كما أننا نتجاهل عند إستخدام هذا الأساس أيضاً الخدمات المطلوب أدائها بعد عملية البيع مثل ما يطلبه العميل من خدمات أو مجهودات تحصيل الرصيد المستحق على العميل وغيرها من الأعمال التي تحدث بعد واقعة نقل الملكية ولا يعني هذا بالضرورة أننا نعتزف بتحقيق الإيرادات في فترة معينة ، بينما المصروفات المتعلقة بها تؤخذ في الحسبان في فترة أخرى ، ذلك لأن المصروفات كما سنرى في الفصل القادم تؤخذ في الإعتبار وفقاً لأساس الإستحقاق .

ويتم عادة التعبير عن قاعدة تحقق الإيرادات مع تسليم البضاعة للعميل بقيود المبيعات ، والتي يجعل حساب النقدية أو حساب العميل مديناً بمقتضاها ويجعل حساب المبيعات أو إيرادات الخدمات دائناً بالقيمة . ويسمى هذا الأساس في تحقق الإيرادات الأساس البيعي Sales Basis of Accounting ويرر إستخدامه بما يلي :

( أ ) أن سعر المنتج يصبح معروف على وجه التحديد وبالتالي يتوفر الأساس الموضوعي لقياس الإيرادات .

( ب ) وجود تبادل تام يترتب عليه الحصول على أصول أخرى .

( حـ ) تعتبر واقعة البيع أهم الأحداث في النشاط الإنتاجي للمنشأة .

( د ) أن معظم التكاليف المتعلقة بالإنتاج والتوزيع يمكن تحديدها بدقة عند بيع المنتج .

ويترتب على هذه القاعدة أن المنتجات التي لا تباع خلال الفترة المحاسبية يتم تقييمها لأغراض تحديد الربح بتكلفتها التاريخية . ويؤدي هذا بالطبع إلى إختلاف

الربح المحاسبي عن الربح الإقتصادي. كما يترتب عليه عدم ملائمة الربح المحاسبي لقياس كفاءة النشاط الإنتاجي للمشروع.

وتمشى استخدام أساس الإستحقاق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي سبق أن تعرضنا لها في الباب السابق، وبصفة خاصة مبدأ الموضوعية وخاصة معيار الأهمية وإمكانية التطبيق، ويتمشى هذا الأسلوب في التحقق أيضاً مع معتقد التحفظ من ناحية أخرى. إن حدوث واقعة البيع يكون بمثابة حدوث واقعة متميزة وواضحة ومحددة وقابلة للقياس الموضوعي. ويعتبر إجراء قيود تحقق الإيرادات في لحظة البيع إجراءً عملياً تاماً، وذلك لأن عملية البيع تكون عادة مصحوبة بفاتورة أو إيصال إستلام نقدية أو صك يثبت مديونية العميل أو غيره، فالمخاطرة بالنسبة لعملية البيع قد إنتهت. إلا أنه يلاحظ في هذه الحالة أيضاً أنه ما زال يوجد شيء من المخاطرة بالنسبة لإحتمال عدم تحصيل جزء أو كل رصيد العميل كما أن اعتبار الإيرادات محققة في لحظة البيع يقابل متطلبات التحفظ بشكل واضح.

وعلى الرغم من مقابلة قاعدة التحقق مع لحظة البيع للمفاهيم الأربعة السابق عرضها (القابلية للتطبيق والأهمية والموضوعية والتحفظ) إلا أن البعض يرى أن المعيار الهام والرئيسي في مجال تحقق الإيرادات ينبغي أن يكون هو تحديد مبلغ الإيرادات (والأعباء المتعلقة بها) للفترة المحاسبية والتي تعبر بدرجة كبيرة جداً من الصديق على المقدرة الأيرادية للمشروع عن الفترة income producing Performance. ويرون أن المعايير الأربعة السابقة غالباً ما تؤخذ كذريعة، وغالباً ما يساء تفسيرها أو استخدامها بقصد الابتعاد عن الهدف الأمل، إن استخدام تلك المعايير بطريقة سليمة يتطلب الحكم الواعي والتقدير السليم.

وعلى الرغم من أن الأساس البيعي يعتبر مقبولاً وملائماً بالنسبة لأغلب

---

(1) R.L.Dixon, S.R. Hepworth, and W. A. Paton. "Essentials of Accounting", The Macmillan Co. New York 1967.

العمليات التجارية، إلا أنه في حالات معينة قد يكون ملائماً أن نتعرف على الإيراد ونقوم بإثباته قبل أن تتم عملية البيع مثال تلك الحالات صناعة التعدين، فمثلاً بالنسبة لمنجم ذهب فإنه يمكنه أن يتخلص من كمية الإنتاج بسعر معين دون أي جهد بيعي يذكر، ومثال ذلك أيضاً عمليات إنتاج المحاصيل الزراعية في ظل الأسعار الحكومية المحددة. كما أن استخدام الأساس البيعي بالنسبة لأعمال المقاولات التي تمتد لسنوات طويلة يعني أننا نعترف بوجود الإيراد فقط عندما يتم إنجاز المشروع بصفة نهائية، على الرغم من أن أجزاء من هذه الإيرادات تتحقق فعلاً في السنوات السابقة على ذلك في مثل هذه الحالات يكون من المستحسن التعرف على الإيرادات خلال سنوات الانجاز دون الانتظار حتى يتم المشروع بصفة نهائية.

كما أنه في حالات أخرى قد يكون من الملائم تأجيل الاعتراف بوجود الإيرادات بعد لحظة البيع، خاصة في الحالات التي يكون هناك شك فيها في المبلغ الذي سيتم تحصيله طبقاً لعقد البيع. في مثل هذه الحالات يكون من المرغوب فيه تأجيل الاعتراف بوجود الإيراد حتى يتم تحصيل قيمته نقداً، مثال ذلك عمليات البيع بالتقسيط والتي تحدث فيها الجهود المتعلقة بالتحصيل وخدمة العملاء في فترات تالية لفترة البيع مما يبرر تأخير التعرف على تحقق الإيرادات حتى تتم عملية التحصيل.

#### هـ - ارتباط الإيرادات بالتحصيل النقدي:

قد يكون من الممكن القول أن الدخل لا يتحقق إلا مع واقعة تحصيل قيمته نقداً، ويتفق هذا الفرض تماماً مع معيار الموضوعية والأهمية والقابلية للتطبيق والتحفيز، ولكن العيب الرئيسي لهذا الأساس في تحقق الإيرادات عند استخدامه في المنشآت التجارية العادية هو أنه سيعطي صورة مشوهة للمقدرة الإيرادية للمشروع ول مركزه المالي. ذلك لأنه في هذه الحالة فإن المبيعات النقدية هي التي ستعتبر إيرادات فقط، كما أن مبيعات الفترة السابقة ستعتبر إيرادات في الفترة الحالية طالما أن

التحصيل تم في خلال هذه الفترة. كما أن أرصدة العملاء لن تعتبر كأصل من أصول المنشأة. ولن تظهر في الميزانية العمومية كما أنه في بعض الحالات يقوم العملاء بدفع مبالغ نقدية مقدماً قبل توريد السلعة بفترة، ولا شك أن معاملة هذه المدفوعات المقدمة كإيرادات يؤدي إلى تشويه المركز المالي للمنشأة.

وعموماً فإن هذا الأساس في تحقق الإيرادات لا يستخدم بالنسبة للمنشآت التجارية وإنما يستخدم في بعض حالات النشاط التجاري الخاصة وهي حالات البيع بالتقسيط على نحو ما سنرى فيما بعد، ويبرر استخدامه في مثل هذه الحالات على أساس طول الفترة اللازمة لتحصيل الأقساط ووجود احتمال إعدام الدين، كما أن هناك كثير من التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد عملية البيع مثال ذلك تكاليف التحصيل وخدمة العملاء وغيرها. كما أن هذا الأساس في التحقق قد يستخدم بالنسبة للمنشآت غير التجارية وذلك نظراً للطبيعة الخاصة لتلك المنشآت ولأن ديونها لا يتوافر لها قوة الديون التجارية، وسنعرض لهذا الأساس ونبين كيفية استخدامه في المنشآت غير التجارية فيما بعد.

#### و - ارتباط الإيرادات ببعض التطورات الأخرى:

أن أي ارتفاع في القيمة يحدث خلال فترة محاسبية معينة يمكن أن يدرج ضمن الإيرادات الخاصة بهذه الفترة وأن يتم إثباته بهذه الصفة، ولكن تطبيق الأسس السابقة لتحقيق الإيرادات يؤدي إلى استبعاد ذلك الارتفاع أو الزيادة في القيمة بصفة مطلقة، أو أن الاعتراف بها قد يكون قاصراً على قائمة المركز المالي (الميزانية) حتى يمكن أن تتحقق تلك الزيادة في القيمة طبقاً لأي من الأسس السابقة. وكمثال على هذه الزيادة في القيمة النمو الذي يحدث في الغابات وغيرها من الزيادات الطبيعية في الأصول والتي ترجع إلى العوامل الطبيعية، ويشبه هذا النمو الزيادة في القيمة السوقية لأحد الأصول والتي سبق أن تعرضنا لها، وكمثال آخر على الزيادة في القيمة إكتشاف بعض الموارد النادرة في قطعة أرض مملوكة، أو إكتشاف بعض الموارد

الاضافية غير تلك الموارد الموجودة فيها والمعروفة عند تملكها أو وجودها في حيازة المنشأة، ومن الأمثلة الأخرى لزيادة القيمة التحسن الذي يطراً على قيمة الأراضي المملوكة للمنشأة نتيجة لعمليات التحسينات وشق الطرق وزيادة حركة العمران.

وتشترك جميع تلك الأمثلة في أن الارتفاع في القيمة لا يقابله تكاليف تتحملها المنشأة أو أن التكاليف لا تكون عادة متناسبة مع تلك الإيرادات. وفي حالة الرغبة في الاعتراف بوجود تلك الزيادة في قيمة الأصول وأخذها في الاعتبار كإيرادات فإنه يمكن إجراء بعض القيود المحاسبية يجعل بمقتضاها حساب التحسن في قيمة الأصول مدينياً، ويكون الجانب الدائن هو حساب الإيرادات. بناء على ذلك فستدرج تلك الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترات التي حدثت فيها تلك الزيادة.

وجدير بالذكر أن كثير من الكتاب والمحاسبين لا يرون الاعتراف بمثل تلك الإيرادات أو أخذها في الاعتبار، ذلك لأن هذه التحسنات أو الزيادات في قيم الأصول قد حصلت عليها المنشأة دون تكلفة، وطالما أن العرف المحاسبي جرى على إدراج الأصول بتكلفتها، لهذا فإنه ينبغي تجاهل ذلك التحسن الذي طرأ على قيم تلك الأصول بالنسبة للإجراءات المحاسبية الرسمية.

وكحل وسط لهذه المشكلة يمكن إثبات ذلك التحسن أو الارتفاع في قيمة الأصول أو اكتشاف مزايا جديدة في أصول مملوكة، عن طريق إضافة مبلغ التحسن على قيمة الأصل، على أن تعتبر تلك القيمة إضافة لحساب الإحتياطي الرأسمالي، في هذه الحالة سيظهر القيد الخاص بهذه العملية على الصورة التالية:

من ح/ الأصل (حسب نوعه)		xxx
إلى ح/ الإحتياطي الرأسمالي	xx	
إثبات التحسن في قيمة الأصول		

ويعتبر حساب الإحتياطي الرأسمالي أحد حسابات حقوق الملكية . وإذا كان الأصل قابلاً للإهلاك فإن القيمة المرتفعة ستؤخذ كأساس لحساب الإهلاك، وبناء عليه ستزداد أعباء إهلاك أو النفاذ، ولكن هذه الزيادة في أعباء الإهلاك ينبغي تحميلها على حساب الإحتياطي الرأسمالي، بمعنى أن يقتصر تحميل الحسابات الختامية بالإهلاك المحسوب على أساس التكلفة.

## ٦ - الإيرادات والمعتقدات المحاسبية Accounting Conventions

كان تركيزنا في المناقشة السابقة محصوراً على سؤالين هما:

١ - ما هي طبيعة الإيرادات؟

٢ - متى تتحقق الإيرادات؟

ويجب أن يكون واضحاً أنه إذا تم تسجيل الإيراد بالخطأ في إحدى الفترات المحاسبية وإدراجه في تقارير تلك الفترة، فإن إيرادات تلك الفترة وكذا صافي الربح سيكون مغالي فيها، الأمر الذي يترتب عليه أن إيرادات وصافي ربح فترة أخرى (أو فترات) سيكون أقل مما يجب . كما أنه من ناحية أخرى فإن استخدام مفهوم خاطيء لتحقق الإيرادات يحتمل ألا يترتب عليه نتائج سيئة جداً أو مشوهة بدرجة كبيرة طالما أن هذا المفهوم يستخدم باستمرار أو بطريقة متجانسة في الفترات المحاسبية المختلفة . فعلى سبيل المثال إذا كانت المبيعات الآجلة لإحدى المنشآت ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وأنه يتم تحصيل قيمة تلك المبيعات في الفترة التالية، فإن الفرق سيكون بسيط (فيما عدا السنة الأولى والأخيرة) إذا أخذنا بمفهوم التحقق على أساس نقطة البيع أو على أساس التحصيل النقدي، على أساس أن الإيراد سيكون ٢٠٠٠٠٠ جنيه في الحالتين.

وقد جرى العرف المحاسبي على التمسك بمفهوم تجانس الممارسة بين الفترات المحاسبية وذلك لمحاولة قياس الإيرادات بدقة كلما كان هذا ممكناً من الناحية العملية، وفي نفس الوقت فإنه يتطلب ضرورة تحقيق الموضوعية والأهمية والتحفّظ. وعموماً فإنه بالنسبة للأغلبية العظمى من المنشآت التجارية فإن الدخل يتحقق في لحظة البيع بالكامل. وينحصر الانحراف الرئيسي عن تلك القاعدة في استخدام الأساس النعدي (أو أساس التحصيل) كأساس لقياس الإيرادات بالنسبة لعمليات البيع بالتقسيط، واستخدام أساس الإنتاج بالنسبة للعمليات الانشائية التي تستغرق وقتاً طويلاً (المقاولات) كما أن مرور الزمن يستخدم كأساس لقياس الدخل من الفوائد كقاعدة عامة ويعتبر هذا في حقيقة الأمر تطبيقاً لقاعدة تأدية الخدمة أو أساس البيع. كما أن التغيرات الصعودية في قيم الأصول لا تؤخذ في الاعتبار إطلاقاً كمكونات للدخل.

أما بالنسبة لنمو بعض الأصول فلا يوجد إتفاق عام أو معالجة وحيدة بالنسبة لها، فيميل قلة من المحاسبين إلى الإعتراف بهذا النمو وإعتباره إيراداً. أما الأغلبية العظمى منهم فتميل إلى تجاهل ذلك النمو إلى أن يتحقق بإستخدام تلك الأصول في المستقبل.

## ٧ - حسابات الإيرادات:

تتكون حسابات الإيرادات عادة من الحسابات التالية:

المبيعات،

الفوائد المكتسبة.

الإيجارات وغيرها.



ومن الناحية النظرية يمكن للمنشأة أن تستخدم حساباً واحداً ترحل إليه جميع الإيرادات الأخرى ما عدا المبيعات، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن إستخدام عديد من الحسابات وفقاً لأنواع الإيرادات، أما بالنسبة للمبيعات فقد تكون بمثابة حساب واحد أو قد تستخدم بعض المنشآت حساب مبيعات لكل سلعة من السلع المباعة حتى ولو تعددت تلك السلع بدرجة كبيرة. وعموماً فإن عدد الحسابات المخصصة للإيرادات يتوقف على الرغبة في توفير المعلومات وكمية المعلومات المطلوبة، فمثلاً قد يكون هناك حساب مبيعات لكل قسم من أقسام المشروع. أما بالنسبة لمنشأة صناعية تقوم بانتاج مجموعة محدودة من السلع فإنه يمكن أن يكون هناك حساب مبيعات لكل سلعة. وإذا كان البيع على أساس المناطق فإنه يمكن أن يكون هناك حساب لمبيعات كل منطقة، ولهذا يمكن القول أن عدد الحسابات يتوقف على رغبة الإدارة ومدى التفاصيل المطلوبة في عرض بيانات الإيرادات. معنى هذا أنه ليس من المستطاع تحديد العدد الأمثل لتلك الحسابات من الناحية النظرية، ذلك لأن تحديدها يتوقف على ظروف كل منشأة وما تحتاجه من بيانات.

## أسئلة وتمارين الفصل الثالث

أولاً: الأسئلة:

- ١ - إشرح كيف أثرت اعتبارات الموضوعية والأهمية والتحفيز على وجود الإيرادات وقياسها، وبين معنى كلمة تحقق الإيرادات في هذا المجال.
- ٢ - كيف يتحقق الدخل بمرور الزمن؟ إشرح مع التمثيل.
- ٣ - فرق بين المفهوم المحاسبي والمفهوم الاقتصادي في مجال تحقق وقياس الإيرادات ووضح أسس التحقق الملائمة بالنسبة لهذه المفاهيم.
- ٤ - بين أي من الوقائع التالية يترتب عليها وجود إيرادات:
  - ( أ ) حصول أحد التجار على قطعة أرض عن طريق الأثر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.
  - ( ب ) زيادة القيمة السوقية لقطعة أرض مملوكة لاحدى المنشآت بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
  - ( ج ) تقديم بعض خدمات النقل لبعض العملاء.
  - ( د ) تحصيل قيمة خدمات النقل المقدمة في الفترة المالية السابقة.
  - ( هـ ) الحصول على أرباح موزعة بواسطة منشأة أخرى.
  - ( و ) إمتلاك ورقة تجارية بفائدة قدرها ٦٪ تستحق بعد ثلاثة شهور.
- ٥ - بفرض أن إحدى المنشآت حصلت على أمر بتصنيع قارب صيد صغير، وفي نهاية الشهر بلغت تكاليف تصنيع هذا القارب ٥٠٠٠ جنيه، ومن المتوقع أن يتطلب إستكمال هذا القارب ٥٠٠٠ جنيه أخرى، هل يمكن القول أن هذه المنشأة إكتسبت اي إيرادات؟ هل هي حققت أي إيرادات؟
- ٦ - إشرح إثبات جميع المطلوبات المستحقة بعد فترة معينة في المستقبل في جميع الأحوال على أساس قيمتها الحالية.

٧ - حصلت إحدى المنشآت على آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وبعد سنة من تاريخ الحصول عليها أصبحت قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه، هل هذا يعني أنها حققت إيرادات قدرها ٥٠٠٠ جنيه.

٨ - حدد أوجه الصواب والخطأ في كل من العبارات التالية:  
- يستخدم الأساس النقدي كوسيلة لقياس الإيرادات في منشآت المقاولات.

- يجمع المحاسبون على اعتبار النمو الذي يرجع إلى أسباب طبيعة بالنسبة لبعض الأصول كإيرادات.

- تتحقق الإيرادات محاسبياً على أساس الإنتاج في المنشآت الصناعية.

- يعتبر الأساس البيعي في قياس الإيرادات أفضل الأسس بالنسبة لجميع المنشآت.

- لا يؤدي استخدام الأساس النقدي في التحقق إلى تشوية حسابات المنشآت التجارية.

- زيادة أسعار السلع والممتلكات تعني دائماً وجود إيرادات محققة محاسبياً.

- يعتبر الأساس النقدي لتحقيق الإيرادات ملائماً لمنشآت التعدين والمنشآت الزراعية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

تعاقدت شركة المقاولون العرب على بناء ثلاثة كباري على النيل مقابل مبلغ إجمالي قدره ٦٠٠٠٠ جنيه، وقد تم بناء أحد هذه الكباري نهائياً في السنة الأولى وكان العمل مستمراً من الاثنين الأخيرين بدرجات متفاوتة، وفي نهاية السنة الثانية كان الكوبري الثاني منتهى وتمت الموافقة عليه، أما الثالث فقد إنتهى بناؤه في بداية السنة الثالثة.

وقد كانت التكاليف التي تحملتها المنشأة في خلال السنوات الثلاث هي:  
١٤٠٠٠٠ جنيه، ٢٩٧٥٠٠ جنيه، ٤٢٥٠٠ جنيه على التوالي، كما بلغت

المتحصلات النقدية خلال هذه المدة ١٢٥٠٠٠ جنيه ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وباقي مبلغ العقد خلال السنة الثالثة .

المطلوب : تحديد الربح الإجمالي من هذا العقد وتحديد الربح الصافي لهذه المنشأة خلال السنوات الثلاثة بفرض أنه كان من الممكن تقدير التكاليف بدقة وأن نسبة التكلفة إلى الإيرادات متساوية بالنسبة للوحدات الثلاث وذلك باستخدام أساس الإنتاج .

#### التمرين الثاني :

فيما يلي بعض الأرصدة التي أمكن الحصول عليها من ميزان المراجعة الخاص بإحدى المنشآت في ١٢/٣١/١٩٨٠

منه	له	
٥٠٠٠٠		أوراق قبض
	١٨٠٠	فائدة على أوراق قبض
٦٠٠٠		سندات حكومية
	١٢٠٠	فائدة على السندات الحكومية

فاذا علمت .

١ — يتضمن حساب أوراق القبض ورقة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه تستحق بعد سنتين وعليها فائدة قدرها ٦٪ سنوياً، تستحق كل سنة، وقد تم الحصول على هذه الورقة منذ ١٥ شهر، وقد تم تحصيل الفائدة السنوية المستحقة عليها قبل نهاية السنة المالية بثلاثة شهور .

٢ — يشتمل حساب أوراق القبض أيضاً على كميالة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه حصلت عليها المنشأة في منتصف العام وتستحق بعد سنة، ولم يحسب عليها فائدة في تاريخ الحصول عليها، وتبلغ قيمتها الحالية في نهاية السنة المالية ٩٧٠٠ جنيه .

٣ - تم الحصول على السندات الحكومية في بداية العام الحالي، وقد حصلت الفائدة المستحقة عليها عن نصف سنة فقط.

المطلوب:

إجراء قيود التسوية المناسبة لهذه المنشأة.

التمرين الثالث:

فيما يلي الحساب الختامي لاحتى المنشآت عن سنة ١٩٧٤:

جنيه	جنيه	
٢٥٠٠٠٠		المبيعات
١٢٥٠٠		يطرح: خصومات
<hr/>		
٢٣٧٥٠٠		صافي المبيعات
		تكلفة البضاعة المباعة:
	١٠١٢٧٥	المشتريات
	٧٤٢٢٥	العمل المباشر
	٤٨٥٠٠	التكاليف الصناعية غير المباشرة
	<hr/>	
	٢٢٤٠٠٠	
		يستبعد مخزون آخر المدة
		مواد
١٨١٥٠٠	٤٢٥٠٠	منتجات جاهزة
<hr/>	<hr/>	
٥٦٠٠٠		إجمالي الربح

		يطرح:
	٣٧٠٠٠	مصروفات إدارية
٦١٠٠٠	٢٤٠٠٠	مصروفات بيعية
<u>          </u>	<u>          </u>	
(٥٠٠٠)		صافي الخسارة
		يضاف عناصر الدخل التالية:
	٢٥٠٠٠	الارتفاع في قيمة أراضي المصنع
	٥٠٠٠	الوفورات في تصنيع بعض التركيبات
	٣٠٠٠	الفائدة على الاستثمارات في المباني
٤٨٠٠٠	١٥٠٠٠	القيمة الإيجارية للمباني
<u>٤٣٠٠٠</u>	<u>          </u>	الربح الصافي
<u>          </u>		

فإذا علمت أن الفائدة على الاستثمارات في المباني والقيمة الإيجارية لها قد حملت على حسابات التكاليف الصناعية غير المباشرة، وأنها لا تمثل مدفوعات حقيقية، كما أن التركيبات التي قامت المنشأة بتصنيعها وتوفير مبلغ ٥٠٠٠٠ جنية في عملية التصنيع قد بدء في إستخدامها في أول يوليو من العام الحالي ومن المتوقع أن يستمر إستخدامها لمدة ٢٠ سنة.

المطلوب: إعادة تصوير القائمة السابقة على أساس المباديء المحاسبية المقبولة مع إجراء التعديلات اللازمة.

#### التمرين الرابع:

فيما يلي بيان العمليات التي قامت بها إحدى الشركات الزراعية خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١.

نوع الانتاج	وحدة الانتاج	الكمية	سعر بيع الوحدة
قمح	بالأردب	٩٠٠٠	١٠ جنيه
شعير	بالأردب	٦٠٠٠	٨ جنيه

وقد باعت الشركة خلال العام ٣/٢ الإنتاج، وبلغت المتحصلات النقدية ٤/٣ قيمة المبيعات، فإذا علمت:

- ١ - تكاليف الإنتاج خلال الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه، المسدد منها نقداً ٥٨٠٠٠ جنيه.
- ٢ - مصروف إهلاك الأصول عن الفترة ٦٠٠٠ جنيه.
- ٣ - هناك متحصلات أخرى من العملاء عن مبيعات السنة السابقة ١٥٠٠٠ جنيه
- ٤ - المصروفات البيعية النقدية جنيه واحد للوحدة.
- ٥ - المصروفات الإدارية عن الفترة ٤٠٠٠ جنيه، المستحق منها ١٠٠ جنيه.
- ٦ - توزيعات للملاك ٥٠٠٠ جنيه.
- ٧ - لا يوجد مخزون أول الفترة.
- ٨ - يفترض تساوي تكلفة المنتجين.

والمطلوب:

- أولاً - تحديد الدخل السنوي باستخدام أساس الإنتاج في قياس الإيرادات.
- ثانياً: تحديد الدخل السنوي باستخدام الأساس البيعي في قياس الإيرادات.

## الفصل الرابع

في

### قياس المصروفات وغيرها من الأعباء

١ - مقدمة :

تعتبر المصروفات التدفق العكسي لتيار الإيرادات، وهي بمثابة السلع والخدمات المستخدمة في سبيل إنتاج الإيرادات، ويثار بالنسبة للمحاسبة عليها مشاكل القياس وتوقيت تحميلها على الإيرادات حتى تتم عملية المقابلة تمهيداً للوصول إلى صافي الربح الدوري للمشروع.

وسيخصص هذا الفصل لدراسة مشاكل قياس وتوقيت المصروفات على أن نرجيء مناقشة فكرة مقابلة الإيرادات بالمصروفات إلى الفصل القادم، وسوف نعرض في هذا الفصل لفكرة مختصرة عن أهداف المحاسبة على المصروفات، وبعد ذلك نعرض بصفة عامة لمشكلة قياس المصروفات في المحاسبة. ثم نتناول مشاكل المحاسبة على المصروفات ونبين علاقتها بكل من الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل، ونعرض بعد ذلك للفرقة بين المصروفات وتكاليف الإنتاج والمصاريف الأخرى التي تحملها المنشآت الصناعية ونبين كيفية معالجتها من الناحية العملية والأسس النظرية التي تستند إليها تلك المعالجة، وأخيراً نعرض للمصروفات في المنشآت التجارية وكيفية تبويبها بقصد تحقيق الرقابة عليها، ثم نتناول باختصار موضوع الخسائر والضرائب والفوائد والأرباح الموزعة وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.



## ٢ - أهداف المحاسبة على المصروفات:

تهدف المحاسبة على المصروفات والأعباء إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي ،  
دقة القياس، ودقة التوقيت، وفاعلية الرقابة.

ويهدف قياس المصروفات كما يشير اللفظ بوضوح إلى تحديد مبلغ كل عنصر من عناصر المصروفات وما يرتبط بها من مشاكل تخصيص تلك المصروفات بين الفترات المحاسبية المختلفة، فعل سبيل المثال حصول المنشأة على أصل طويل الأجل يمكن النظر اليه على أنه بمثابة مدفوعات مقدمة للحصول على خدمات ذلك الأصل عند إستخدامه، ولهذا ينبغي ان نقوم بتحديد الاهلاك اللازم والناتج عن إستخدام هذا الأصل أو لغير ذلك من الأسباب، حتى يحمل هذا الاهلاك على حسابات النتيجة كما انه ينبغي التفرقة بين تكلفة البضاعة التي تم بيعها او استخدامها في الانتاج والبضاعة التي ما زالت موجودة بالمخازن، وغير ذلك من المشاكل التي تنطوي على بعض الصعوبات النظرية والعملية.

ويرتبط توقيت المصروفات بقياسها، ذلك لأن التوقيت يعني قياس وتحديد المصروفات التي تخص فترة مالية معينة، أو التي ستحمل على حسابات فترة بعينها. ويلاحظ ان الخطأ في عملية التوقيت يعتبر خطأ مزدوج على أقل تقدير، فإذا تحملت إحدى السنوات ببعض المصروفات بطريق الخطأ فإن صافي ربحها سيكون أقل مما ينبغي، كما ان الفترة أو الفترات التي لم تتحمل بنصيبها من المصروفات سيكون ربحها مغالى فيه بناء على ذلك .

ومن المفاهيم الشائعة في مجال قياس المصروفات والإيرادات مفهوم المقابلة Matching، أو مقابلة المصروفات بالإيرادات، ويعني هذا المفهوم أن الأعباء الخاصة بالمصروفات التي تتحملها المنشأة طوال حياتها ينبغي ان تخصص على الفترات المحاسبية التي تتحقق فيها الإيرادات المتعلقة بتلك المصروفات، كلما كان هذا ممكنا عمليا. فعلى سبيل المثال ينبغي أن تخصص تكلفة البضاعة المباعة كمصروفات على الفترة المحاسبية التي يتم فيها بيع تلك البضاعة وتحقق الإيراد.

ولا يحل مفهوم المقابلة أي مشكلة، إنه يوضح فقط الهدف الأساسي من المحاسبة على المصروفات وهو الوصول إلى معادلة صافي الربح، وهي أن الإيرادات مطروحة منها المصاريف تساوي الدخل الصافي للفترة المحاسبية. ويعبرة أخرى فانه طبقا لهذا المفهوم فان تحقق المصروفات يجب ان يكون متجانساً من ناحية التوقيت مع تحقق الإيرادات الخاصة بها.

ومن الإتجاهات المقبولة في المحاسبة بين رجال الأعمال والمحاسبين الاسراع في عملية تحقق المصروفات، أو تحملها بأسرع مما ينبغي، على أساس أن هذا الاجراء يتفق مع إعتبار التحفظ، وربما يساعد على تجنب دفع جزء من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فعلى سبيل المثال قد يتم تقدير الحياة الانتاجية لبعض الأصول طويلة الأجل تقديراً قصيراً جداً عن التقدير المعقول، أو أن المخزون في آخر المدة قد يتم تقييمه بقيمة تقل كثيراً عن تكلفته - وتؤدي تلك الأمثلة إلى المغالاة في المصروفات ولهذا فانها تؤدي إلى توقيتا غير سليما للمصروفات، وبالتالي لن تكون مقابلة الإيرادات بالمصروفات سليمة.

ومن الأمور الهامة في موضوع المحاسبة على المصروفات تحقيق الرقابة عليها بواسطة ادارة المشروع، فالمصروفات هي بمثابة موارد منتجة ويدونها لن يكون هناك إيرادات أو ربح، والمشكلة الادارية الرئيسية هي ضرورة قيام الادارة بالبحث عن أفضل تلك الموارد والقيمة المثالية لكل منها، ويقع على عاتق المحاسب توفير البيانات التي تساعد الادارة في ممارسة مهام الرقابة، وهذا ينطوي على مشاكل القياس والتوقيت والتصنيف. وتتركز الرقابة اساساً على المصاريف الجارية والمستقبلية أما المصروفات الماضية فهي غير قابلة للرقابة بمعنى زيادة الكفاءة في إستخدامها.

### ٣ - قياس المصروفات:

تعتبر القيمة السوقية للسلع والخدمات المستغنة في عملية انتاج الإيرادات في وقف استغادها هي أفضل المقاييس التي يمكن إستخدامها لقياس المصروفات، وقد جرى العرف المحاسبي على قياس المصروفات على أساس قيمتها التاريخية أو

القيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها، ويعتبر هذا الاجراء تطبيقاً لاعتبارات الموضوعية وامكانية ودقة القياس على نحو ما سبق أن ذكرنا عند عرض موضوع الإيرادات. ولا يثير هذا الاجراء مشاكل بالنسبة لكثير من عناصر المصروفات وخاصة تلك التي تتحملها المنشأة في نفس السنة المالية مثل المرتبات والأجور والايجار وغيرها من عناصر النفقات التي تتحول مباشرة إلى مصروفات أما بالنسبة للمصاريف التي تمثل إستيفاداً للأصول طويلة الأجل فان تحميلها على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه إنعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات في مجموعها، حيث تستشمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها، كما تستشمل على الاهلاك المحسوب على أساس القيم المدفوعة من مدة طويلة مضت. ونتيجة لذلك فقد ظهر اتجاه قوى في المحاسبة يميل إلى حساب الاهلاك على أساس القيم السوقية الجارية للأصول طويلة الأجل، وذلك لتوحيد الأساس المستخدم في قياس باقي عناصر المصروفات وفي قياس الإيرادات، وحتى يصبح لرقم الربح الناتج عن مقابلة المصروفات بالإيرادات دلالة اقتصادية، وسنعرض لهذا الموضوع بالتفصيل فيما بعد.

#### ٤ - المصروفات والأصول قصيرة الأجل:

يمكن النظر إلى جميع السلع والخدمات التي تدخل المنشأة لاستخدامها في عملياتها على أنها أصول حتى ولو كانت تستهلك في الحال أو في لحظة الحصول عليها. وحينما تستخدم تلك السلع والخدمات في إنتاج الربح فانها تفقد صفتها كأصول وتتحول إلى مصروفات للفترة المحاسبية.

ومن الناحية المثالية يمكن معالجة جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المنشأة بما في ذلك الخدمات المستلمة والمستهلكة بمجرد الحصول عليها، على أنها أصول بمعنى أنها ترحل إلى حساب مدين كأصل، على أن تتحول بعد ذلك إلى حساب مصروفات على ضوء القياس الدقيق للكمية المستخدمة أو المستهلكة منها. وبناء على تلك النظرة فان حصول المنشأة على كمية من البترين لاستخدامها في سيارات

توزيع السلع هي بمثابة عملية الحصول على أصل في لحظة الشراء، على الرغم أنه يستهلك في خلال يوم أو يومين في تسليم البضائع للعملاء، كما أن خدمات سائق تلك السيارة تعتبر إضافة إلى أصول المنشأة عند الحصول عليها على الرغم من أنها تتحول إلى مصروف فوراً.

ويتوقف على فهم المبدأ السابق فهم معظم المشاكل المتعلقة بالمحاسبة على المصروفات. ونظراً لأن بعض الأصول تتحول في الحال إلى مصروفات فإنها تعالج على أنها مصروفات عند تحققها، وذلك دون أن تقوم بإثباتها أولاً كأصول وتحويلها بعد ذلك إلى مصروفات، بشرط أن تكون هناك معالجة سليمة وفهم دقيق لفكرة إستفاد الأصول في عمليات المشروع والمحاسبة السليمة على تلك العمليات. ومن الطبيعي أن هاتين المعالجتين للمصروفات تؤديان إلى نفس النتيجة ولكن الاجراء الأخير الخاص بإثبات تلك الأصول التي تستهلك فوراً على أنها مصروفات يعمل على توفير الوقت والجهد والتكاليف نظراً لأنه يؤدي إلى تقليل عدد القيود التي يتم إثباتها بالنسبة لعناصر المصروفات المختلفة، إلا أن هذا الاجراء يتطلب المحاسبة السليمة على هذه العناصر في نهاية الفترة المالية فإذا كانت هناك بعض العناصر التي عولجت أثناء الفترة على أنها مصروفات ولكنها ما زالت متبقية أو ما زال جزءاً منها متبقياً في نهاية الفترة المالية فإنها يجب أن تستبعد من حساب المصروف وتتحول إلى حساب أصل، وذلك حتى تظهر المصروفات بقيمتها السليمة وتظهر الأصول على حقيقتها في الميزانية العمومية.

ولتوضيح هذه الفكرة نضرب المثال التالي:

قامت إحدى المنشآت بالحصول على بترين لسيارة بمبلغ ١٠٠ جنيه خلال شهر ديسمبر (نهاية السنة المالية)، كما بلغ مرتب السائق خلال الشهر ٥٠ جنيه وقد تبين أنه يوجد كمية بترين متبقية في نهاية الشهر قدرها ١٢ جنيه.

فطبقاً للاجراء المطول الذي يقتضي معالجة جميع المصروفات أولاً كأصول ثم تحويلها إلى مصروفات يتم إثبات تلك العمليات على النحو التالي:

منه	له	
١٠٠		من حـ/ مهمات سيارات التوزيع
	١٠٠	إلى حـ/ التقديية
		إثبات مشتريات البنزين
		—————
٣٠		من حـ/ خدمات السائقين
	٣٠	إلى حـ/ المرتبات المستحقة
		إثبات مرتب السائق.
		—————
٨٨		من حـ/ مصروفات التوزيع
	٨٨	إلى حـ/ مهمات سيارات التوزيع
		إثبات تحول بعض المهمات إلى مصروفات
		عن الفترة.
		—————
٥٠		من حـ/ مصروفات التوزيع
	٥٠	إلى حـ/ خدمات السائقين
		تحويل خدمات السائقين إلى مصروفات
		تخص الفترة.
		—————

واضح من القيود السابقة أنه إذا فتحنا حساب مهمات سيارات التوزيع سيكون به رصيداً مديناً قدره ١٢ جنيه، ويمثل كمية البنزين المتبقية في نهاية الفترة المالية وذلك على النحو التالي:

منه	ح/ مهمات سيارات الوزيع	له
١٠٠	إلى ح/ البنك	٨٨ من ح/ مصروفات التوزيع
		١٢ رصيد (ميزانية)
		—
١٠٠		١٠٠

وفي ظل الإجراءات المختصرة لمعالجة عمليات الأصول التي تستهلك بسرعة في أعمال المشروع سيتم الإثبات على الصورة التالية:

١٥٠	من ح/ مصروفات التوزيع
	إلى مذكورين
١٠٠	ح/ النقدية
٥٠	ح/ المرتبات المستحقة
	إثبات مشتريات البنزين ومرتب السائق
	عن شهر ديسمبر.

إلا أن هذا الإجراء يتطلب، كما سبق أن ذكرنا، ضرورة حصر الكمية الباقية من البنزين في نهاية المدة وإعداد قيد تسوية بها يظهر على الصورة التالية:

١٢	من ح/ مهمات التوزيع
١٢	إلى ح/ مصروفات التوزيع
	إثبات البنزين المتبقى في نهاية
	الفترة المالية.

واضح مما سبق أن النتيجة النهائية لهذين الأسلوبين في المعالجة واحدة، وهي تحميل حسابات النتيجة بمصروفات البنزين المستهلك وقدرها ٨٨ جنيه، وإظهار رصيد غير مستهلك في نهاية المدة بمبلغ ١٢ جنيه. وكلا من هذين الأسلوبين يتطلب قيد تسوية في نهاية الشهر لتقسيم مبلغ المائة جنيه مشتريات البنزين بين حساب المصروف وحساب الأصل.

#### ٥ - المصروفات والأصول طويلة الأجل :

في حالة الأصول طويلة الأجل تكون المعالجة المحاسبية السليمة والمقبولة هي تحميل كامل تكلفة الأصل على حساب مدين يخصص لذلك الأصل عند الحصول عليه، ويتم تحول الأصل إلى مصروف أو يتم الإعتراف بالمصروف دورياً، كلما حصلت المنشأة على خدمات ذلك الأصل، وذلك بجعل حساب المصروف مديناً وحساب مجمع الأهلاك دائناً، أو ربما جعل حساب الأصل نفسه دائناً.

فعندما تحصل المنشأة على مبنى سواء عن طريق الشراء أو الإنشاء، فإن إجمالي التكاليف الضرورية والملائمة للحصول على هذا المبنى ترحل إلى حساب المبنى عند الحصول عليه، ثم يتم تقدير حياته الإنتاجية، وتحديد المبلغ الذي يعتبر مصروف مقابل إستخدام خدمات ذلك المبنى في كل فترة مالية، ويتم هذا التحديد عادة على أساس تقديري، ذلك لأنه لا يوجد أساس علمي قاطع يمكن على ضوءه تحديد الفترة التي سيظل المبنى صالحاً للأستخدام خلالها، وإنما هذه مسألة يدخل فيها عنصر التقدير وعدم التأكيد، وكل ما تستطيع الإدارة عمله هو محاولة الوصول إلى تقديرات معقولة كلما كان ذلك ممكناً في ظل الظروف الخاصة بها. وبمجرد الانتهاء من إعداد تقدير الحياة الإنتاجية، وتقدير القيمة المتوقعة في نهاية الحياة الإنتاجية، (من بيع الأتقضاظ أو الخردة)، تبقى مشكلة توزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. وتعتبر طريقة القسط الثابت أبسط طريقة مستخدمة في هذا المجال، وبمقتضاها يتم توزيع القيمة القابلة للأهلاك بالتساوي على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل. فإذا كان هناك أصل قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه دون أن يكون له قيمة

متوقعة في نهاية حياته الإنتاجية التي تقدر بخمسة وعشرين عاماً، فإن قسط الأهلاك السنوي سيكون ٤٠٠٠ جنيه، أو ٤٪ سنوياً من قيمة الأصل.

ويجري العمل في بعض المنشآت على تحميل بعض عناصر الأصول الفرعية القابلة للإهلاك السريع (مثل ذلك بعض المهمات المكتتية غير المعمرة) لحسابات المصروفات مباشرة في الفترة التي تحصل فيها المنشأة عليها، على الرغم من أن خدماتها ستمتد إلى أكثر من فترة محاسبية، ولكن هذا الإجراء لا ينبغي إتباعه خاصة في الحالات التي تصل فيها قيمة تلك الأصول إلى مبالغ كبيرة. كما أن سياسة بعض المشروعات تحميل بعض الإصلاحات الكبيرة وإحلال قطع الغيار الرئيسية على حسابات المصروفات مباشرة، إلا أن هذا لا ينبغي أن يكون قاعدة عامة، ذلك لأن تلك العناصر ينبغي أن ترحل إلى حسابات الأصول الخاصة بها على أن تستهلك وفقاً لحياتها الإنتاجية. وبالنسبة للموارد الطبيعية مثل المناجم وآبار البترول فإن حساب المصروف يجعل مديناً كلما تم استخراج المنتج وبيعه، ولا شك أن هذا الإجراء يتطلب ضرورة تقدير القيمة التجارية للمورد المملوك والتي على أساسها سيتم تحديد قيمة النفاذ أو معدل النفاذ. وعادة يتم تحديد النفاذ على أساس كمية أو وحدات المنتج المستخرجة من المحجر أو المنجم وفي بعض حالات تلك الموارد يكون من الصعب تقدير الكمية التي يمكن إستخراجها على أسس اقتصادية أو بربح.

وبالنسبة للأصول غير الملموسة التي يكون لها فترة محددة يتم تحويلها إلى مصروف على أساس تلك الفترة مثال ذلك حقوق الإختراع، وفي بعض الأحيان تحول تلك الأصول إلى مصروفات على فترات أقل ويثار كثير من الجدل حول موضوع إهلاك شهرة المحل، فمن المحاسبين من يرى ضرورة الإلتزام بمفهوم التحفظ وإهلاك الشهرة بسرعة، وطبقاً لرأي آخر فإن الاستثمارات في تلك الأصول لا ينبغي أن تخضع للإهلاك أو النقص بالمرة إلا إذا كان هناك تناقص فعلي في قيمتها متمثلاً في إنخفاض القوة الإيرادية للمشروع. وأخيراً فإن هناك بعض الأصول التي يكون لها فترة محددة مثال ذلك التأمينات المقدمة التي تدفع عن فترات قادمة وفقاً لنصوص بوليصة التأمين، يتم عادة تحويل تلك الأصول إلى مصروفات عن طريق توزيع



قيمتها بالتساوي على الفترات التي ستحصل على الحماية التأمينية. وينطبق هذا الإجراء أيضاً على جميع المدفوعات المقدمة مثال ذلك الإيجار المقدم.

## ٦ - المصاريف وتكاليف الإنتاج:

من الخطأ أن يشار إلى تكلفة الإنتاج على أنها مصروفات، كما أنه من الخطأ أيضاً أن نقول المصروفات الخاصة بالحصول على أصل معين، فالمصاريف كما سبق أن بينا هي بمثابة قيم مستنفذة، أو قيم تم خروجها من المشروع، أما تكلفة الإنتاج فهي بمثابة قيم تحولت من شكل إلى آخر ولكنها ما زالت موجودة داخل المشروع. إن استخدام المواد في العملية الإنتاجية يترتب عليه إجراء قيد محاسبي مؤداة جعل حساب الإنتاج تحت التشغيل مديناً وحساب المخازن (أو المواد) دائناً وكلاهما يمثل حسابات أصول كما أنه عند استخدام خدمات العمال في الإنتاج فإن تلك الخدمات هي من أصول المنشأة التي تتحول عن طريق استخدامها إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل، وما ينطبق على المواد وعلى الأجور ينطبق أيضاً على التكاليف الصناعية غير المباشرة ونجدد الإشارة، في هذا المجال أن التكاليف الصناعية غير المباشرة هي جميع عناصر تكاليف الإنتاج فيما عدا المواد المباشرة والأجور المباشرة، ويطلق عليها إصطلاح التكاليف غير المباشرة نظراً لأن العلاقة بينها وبين المنتج ليست مباشرة، أي بعبارة أخرى ليس من السهل تحديد نصيب المنتج منها، وإنما يلزم لذلك عمليات تخصيص وإعادة تخصيص يتم دراستها في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية. ومن أمثلة التكاليف الصناعية غير المباشرة المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة والتأمين على آلات المصنع واهلاكها وإيجار المصنع وغيرها من التكاليف التي لا ترتبط بالإنتاج بصورة مباشرة وجميع هذه العناصر تجمع في حساب عام واحد يقابله مجموعة حسابات تحليلية حسب أنواعها وفي نهاية فترة التكاليف يتم تحميلها على حساب الإنتاج تحت التشغيل كما هو الحال بالنسبة للمواد على أساس أن الهدف في هذه المرحلة هو الوصول إلى التكلفة الفعلية من جميع عناصر التكاليف.

وبمجرد انتهاء الإنتاج فإنه يتم تحويله من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى حساب الإنتاج التام الذي يعتبر أيضاً من أصول المنشأة. وأخيراً عند بيع ذلك

الإنتاج فإن تكلفته تصبح مصروف يتم مقابلته بالقيمة البيعية لتلك السلع . وبناء على ذلك يجري قيد مؤداه جعل حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة مديناً وحساب الإنتاج التام دائناً، ويعتبر حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة أحد حسابات المصروفات .

ولتوضيح الإجراءات السابقة نضرب لذلك المثال التالي :

بلغ رصيد حساب مخازن المواد في بداية شهر يوليو سنة ١٩٧٥ في إحدى المنشآت الصناعية ١٥٠٠٠ جنيه، وقد قامت المنشأة أثناء الشهر بشراء مواد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت قيمة المخزون في آخر الشهر ١٧٥٠٠ جنيه . وقد بلغت أجور عمال الإنتاج (التي تحمل مباشرة على الإنتاج) خلال الشهر ٦٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى (إشراف، إهلاك، إضاءة، تدفئة، تأمين الخ) خلال الشهر ٩٠٠٠٠ جنيه . وقد بلغ مخزون الإنتاج تحت التشغيل في أول الشهر ١٠٠٠٠ جنيه، وفي نهاية الشهر ١٤٠٠٠ جنيه . ولم يكن هناك مخزون للإنتاج التام في أول الشهر، وقد بلغت قيمته في نهاية أشهر ٧٥٠٠ جنيه، كما بلغت المبيعات عن الشهر ٢٥٠٠٠٠ جنيه .

في مثل هذه الحالة يتم إثبات العمليات السابقة على الصورة التالية :

٥٠٠٠٠	من حـ / مراقبة مخازن المواد	
٥٠٠٠	إلى حـ / الموردين أو النقدية	
	إثبات مشتريات المواد خلال الشهر .	

ويلاحظ أننا أثبتنا المشتريات من المواد في حساب مراقبة المخازن، كما أننا سنجعل هذا الحساب دائناً بالمستخدم من المواد أثناء الشهر، وبناء عليه فإن رصيده في أي لحظة ينبغي أن يتطابق مع قيمة المواد الموجودة في المخازن فعلاً وبحل هذا

الحساب محل حساب مشتريات المواد الذي يستخدم عادة في المراحل الأولية من دراسة المحاسبة ويساعد هذا الإجراء الخاص بفتح حساب للمخازن على استخدام أسلوب الجرد المستمر، ذلك لأنه يمكن التحقق من أرصدة المخازن في أي لحظة، عن طريق مطابقة قيم البضاعة الموجودة فعلاً مع الرصيد الدفري للمخازن.

ويلاحظ من المثال السابق أنه أعطانا قيمة المخزون أول المدة والمشتريات من المواد أثناء الشهر والرصيد في آخر المدة، وحتى يمكن تحديد قيمة المواد المستخدمة في الإنتاج ينبغي إضافة رصيد أول المدة إلى المشتريات ثم إستبعاد الرصيد المتبقي في آخر المدة، أي أن المواد المستخدمة هي  $١٥٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ - ١٧٥٠٠ = ٤٧٥٠٠$ ، وهذا المبلغ يعمل به حساب الإنتاج تحت التشغيل، ومن الطبيعي أنه من السهل الوصول إلى كمية المواد المستخدمة عن طريق فتح حساب مراقبة المخازن على الصورة التالية:

منه	ح/ مراقبة المخازن	له
١٥٠٠٠ رصيد	٧/١	٤٧٥٠٠ من ح/ مراقبة الإنتاج ٧/٣١
٥٠٠٠٠ إلى ح/ الموردين		١٧٥٠٠ تحت التشغيل
		رصيد
٦٥٠٠٠		٦٥٠٠٠

حصلنا على قيمة المواد المستخدمة عن طريق وضع رصيد أول المدة والمشتريات ورصيد آخر المدة، فيكون التتم الحسابي هو قيمة المواد المستخدمة في الإنتاج ويجري بذلك قيد اليومية التالي:

من حـ/ الإنتاج تحت التشغيل إلى حـ/ مراقبة المخازن إثبات المواد المستخدمة في الإنتاج خلال الشهر.	٤٧٥٠٠	٤٧٥٠٠
--	-------	-------

ويتم إثبات الأجور باستخدام القيود التالية:

من حـ/ الأجور إلى حـ/ الأجور المستحقة إثبات الأجور المستحقة عن الشهر.	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
---	-------	-------

من حـ/ الإنتاج تحت التشغيل إلى حـ/ الأجور تحصيل الإنتاج تحت التشغيل بالأجور.	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
--	-------	-------

وتجري القيود التالية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

من حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى مذكورين حـ/ الموردين حـ/ النقدية إثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة عن الشهر.	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
--	-------	-------

٩٠٠٠٠	من حـ / الإنتاج تحت التشغيل إلى حـ / التكاليف الصناعية غير المباشرة. تحميل الإنتاج بتكاليفه الصناعة غير المباشرة عن الشهر.	٩٠٠٠٠
-------	--	-------

واضح من القيود السابقة أن رصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل تراكم فيه مبلغ ٤٧٥٠٠ جنيه مواد، ٦٠٠٠٠ جنيه أجور، ٩٠٠٠٠ جنيه تكاليف صناعية غير مباشرة، كما أن رصيده في أول الشهر كان ١٠٠٠٠ جنيه. وقد تبقى من ذلك إنتاج تحت التشغيل في نهاية الشهر مبلغاً قدره ١٤٠٠٠ بناء على ذلك يكون الإنتاج التام هو:

$١٠٠٠٠ + ٤٧٥٠٠ + ٦٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠ - ١٤٠٠٠ = ١٩٣٥٠٠$  جنيه، ومن الطبيعي أنه يمكن الوصول إلى هذا الرقم عن طريق إيجاد المتعم الحسابي في حساب الإنتاج تحت التشغيل، كما فعلنا بالنسبة لحساب مراقبة مخازن المواد الأولية.

ويجري بقيمة البضاعة التامة قيداً شهرياً يظهر على الصورة التالية:

١٩٣٥٠٠	من حـ / الإنتاج التام إلى حـ / الإنتاج تحت التشغيل ترحيل الإنتاج التام أثناء الشهر.	١٩٣٥٠٠
--------	---	--------

ويضاف الإنتاج الذي تم أثناء الشهر على رصيد البضاعة التامة الموجودة في أول الشهر، ويستبعد الرصيد الموجود منها في نهاية الشهر للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة. ولكن في المثال السابق لم يكن هناك رصيد للبضاعة التامة أول الشهر، إنما في آخر الشهر كان هناك رصيداً قدره ٧٥٠٠ جنيه، فتكون تكلفة البضاعة المباعة هي:

$١٩٣٥٠٠ - ٧٥٠٠ = ١٨٦٠٠٠$  جنيه.

ويمكن الوصول إليها بسهولة عن طريق تصوير حساب الإنتاج التام كما سبق أن ذكرنا، ويجري بتلك التكلفة القيد التالي:

١٨٦٠٠٠	من حـ / التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة
١٨٦٠٠٠	إلى حـ / الإنتاج التام
	إثبات تكلفة البضاعة المباعة أثناء الشهر.

وبعد ذلك يتم إثبات المبيعات الشهرية بالقيد التالي:

٢٥٠٠٠٠	من حـ / العملاء
٢٥٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات
	إثبات المبيعات الشهرية.

وبعد ذلك ترحل كل من المبيعات وتكلفة المبيعات إلى حساب التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر بإستخدام القيود التالية:

٢٥٠٠٠٠	من حـ / المبيعات
٢٥٠٠٠٠	إلى حـ / التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر
	ترحيل المبيعات إلى الحسابات الختامية.

١٨٦٠٠٠	من حـ / التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر
١٨٦٠٠٠	إلى حـ / التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة
	ترحيل تكلفة البضاعة المباعة إلى الحسابات الختامية.

وجدير بالذكر أنه من بين تلك المجموعة السابقة من القيود يوجد حساب مصروف واحد هو حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، والذي يتم مقابلته بالمبيعات في حسابات النتيجة على النحو التالي (بفرض تجاهل باقي العمليات، وخاصة المصاريف الإدارية والبيعية وغيرها):

منه حساب المتاجرة عن المدة من ... إلى ... له

١٨٦٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة	٢٥٠٠٠٠	المبيعات
--------	-----------------------	--------	----------

من العرض السابق تتضح فكرة المقابلة في المنشآت الصناعية، ويتضح أيضاً أنه من الخطأ القول أن هناك مصروفات خلال هذه الدورة غير تكلفة البضاعة المباعة. وبناء عليه فإنه من الخطأ أن نقول أن المصنع تحمل مصاريف صناعية غير مباشرة، ذلك لأنها ليست مصاريف، وإنما هي بمثابة تكاليف للحصول على أصل معين كما سبق وأن ذكرنا.

وتختلف الآراء والممارسة العملية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة فقد تحمل على الإنتاج بالكامل، كما يرى البعض تحميلها على الإنتاج على أساس نسبة الطاقة المستغلة خلال الفترة، أما باقي تلك التكاليف الثابتة فيرحل مباشرة إلى حساب الأرباح والخسائر بإعتباره عبئاً ناتجاً عن عدم إستغلال الطاقة الإنتاجية بالكامل. وقد ترى المنشأة عدم تحميل الإنتاج بأي تكلفة ثابتة إطلاقاً، إنما ترحل تلك التكاليف الصناعية كلية إلى حساب الأرباح والخسائر بإعتبارها مصروفاً متعلقاً بالإحتفاظ بالطاقة الإنتاجية وليس جزءاً من تكلفة الإنتاج. وبناء على ذلك فإن تكلفة الإنتاج ستكون هي تكلفته المباشرة فقط ويتم تقييم المخزون في آخر الفترة على أساس تلك التكلفة، وذلك نظراً لترحيل التكاليف الصناعية الثابتة إلى حساب الأرباح والخسائر، ويدرس هذا الموضوع بالتفصيل في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية. وتعتبر معالجة التكاليف الثابتة أوجزء منها (الذي يمثل الطاقة غير المستغلة) بهذه الطريقة تطبيقاً لإعتبار التحفظ بشكل كبير.

## ٧ - المصاريف الأخرى في المنشآت الصناعية:

كان تركيزنا في المناقشة السابقة مقصوراً على التكلفة الصناعية في المشروعات الصناعية، وبالإضافة إلى تلك التكاليف الصناعية، فإن تلك المشروعات يوجد لديها مصاريف بيعية وإدارية. ولا تحول المصروفات الإدارية والبيعية، كقاعدة عامة، إلى الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام، فهي لا تعتبر جزءاً من التكلفة الصناعية أو من تكلفة البضاعة المباعة. وبناءً على ذلك فإن إجراءات الرقابة في المنشآت الصناعية تتطلب وجود حساب عام في دفتر الأستاذ للتكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بالإنتاج وهي جميع التكاليف الصناعية فيما عدا المواد والأجور) يقابله مجموعة من الحسابات التحليلية على أساس أنواع تلك التكاليف (حساب للإهلاك، وآخر للتأمين وغيرها). كما سيوجد حساب عام للمصاريف الإدارية يقابله مجموعة من الحسابات التحليلية حسب أنواع تلك المصروفات أيضاً، وحساب عام للمصاريف البيعية مدعم بمجموعة من الحسابات التحليلية أيضاً. وفي نهاية الفترة يتم التحويل من أحد حسابات الأصول وهو حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى أحد حساب المصروفات وهو حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، ويقفل حساب المصروفات هذا في الحسابات الختامية لتتم عملية المقابلة مع الإيرادات. ويتبقى رصيد في حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة أو في حساب الإنتاج تحت التشغيل ليمثل التكلفة الصناعية غير المباشرة للبضاعة الموجودة في آخر المدة (تحت التشغيل) وطالما أنه لا يمكن أن يرحل شيء من مصاريف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية إلى فترات قادمة، فإن إجمالي مبلغها يرحل إلى الحسابات الختامية، مع مراعاة إجراء التسويات الجردية المتعلقة بالمستحقات والمدفوعات المقدمة، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات.

وعلى الرغم من أن الإجراء السابق يتصف بالبساطة، إلا أنه يسبب بعض الصعوبات أو المشاكل النظرية، فعلى سبيل المثال هل تعتبر الإدارة العامة للمشروع بمثابة نشاط مستقل أم أنها في الحقيقة نشاط خدمي أو بمثابة خدمة لعمليات التصنيع والبيع؟ فإذا كانت الإدارة العامة بمثابة خدمة فقط لكل من الإنتاج والمبيعات، فهل



يعني هذا أن إجمالي التكلفة الإدارية ينبغي أن تقسم بين النشاط الإنتاجي والنشاط البيعي؟ ومن ناحية أخرى فإنه إذا كان من الممكن الدفاع عن وظيفة التسويق أو البيع من الناحية الاقتصادية على أساس أنها تؤدي إلى زيادة أو إنتاج المنفعة - هل من الممكن فصل هذه الوظيفة بطريقة سليمة عما يسمى بالوظيفة الإنتاجية أو وظيفة الصنع؟ وبعبارة أخرى فإن ما يجري عليه العمل من تقسيم المشروع إلى نشاط صناعي وإداري وبيعي ليس له سند قوي من الناحية النظرية، إنها بمثابة عملية ليست واقعية أو عملية مصطنعة، وهذا يجبرنا إلى أن نتساءل لماذا جرى العرف المحاسبي على عملية التقسيم هذه؟

يرجع السبب في عملية التقسيم جزئياً إلى فكرة التحفظ، فطالما أن الموظفين الإداريين في المشروع لا يقومون بالإنتاج المادي للسلع فإنه ينبغي أن تتحول جميع التكاليف المرتبطة بهم إلى مصروفات عند تحملها فوراً. فهؤلاء الموظفين لم يقدموا إنتاجاً ملموساً يمكن ترحيله من فترة إلى أخرى، ولكن تلك المناقشة تفتقد لكثير من المنطق. ومن الأسباب الأخرى التي تثار لتبرير اعتبار التكاليف الإدارية مصروفات عند تحملها مباشرة، أن تلك التكاليف تكون قيمتها واحدة بالنسبة للفترات المختلفة، لهذا فإن اعتبارها مصروف في كل فترة لن يترتب عليه تشويهاً كبيراً لعملية تحديد الدخل الدوري للمشروعات. وأخيراً فإنه غالباً ما يثار في تبرير اعتبار تلك التكاليف بمثابة مصروفات أنه من الصعب حقاً الوصول إلى أساس يمكن الاعتماد عليه في تقسيم التكاليف الإدارية بين النشاط الإنتاجي والنشاط البيعي، وفي تخصيص الجزء المتعلق بالنشاط الإنتاجي أو الصناعي على المنتجات المختلفة التي يتم تصنيعها.

ومن ناحية أخرى فإن التكاليف البيعية يتم اعتبارها مصروفات في الفترة التي تتحملها المنشأة فيها طالما أنه من السهل تمييزها وتحديدتها. وكقاعدة عامة فإن النشاط البيعي من المفروض أن يبدأ عندما تترك البضاعة المصنع وهي في طريقها إلى التخزين في انتظار تسليمها للعملاء. وتثار نفس الحجج الخاصة بالتكاليف الإدارية لتبرير معاملة التكاليف الإدارية كمصروفات في نفس الفترة التي تحدث فيها، وهي فكرة التحفظ وإعتبارات التجانس في الممارسة بين الفترات المختلفة ومشكلة الوصول إلى أسس سليمة لتوزيعها على المنتجات المختلفة.

وكما سبق أن ذكرنا فإنه من الصعب جداً أن نحدد الخط الفاصل بين تكلفة النشاط الصناعي والبيعي والإداري. ولكن هل هذا يسبب مشكلة كبيرة؟ وما هي النتائج أو الأهداف التي يحققها هذا التقسيم؟ من الواضح أن هذا التقسيم يترتب عليه إمكان معالجة التكاليف الإدارية والبيعية كمصروفات مباشرة ويترتب على ذلك تسهيل الإجراءات المحاسبية، كما أن هذا التقسيم يترتب عليه إعطاء بيانات أكثر لقارئ الحسابات الختامية مما يترتب عليه زيادة منفعتها في أغراض التحليل المالي. إن أحد الأهداف الرئيسية لعمليات المحاسبة عن التكاليف والمصروفات هي تحقيق الرقابة عليها، وذلك لتحقيق الكفاءة والفعالية من وراء إنفاقها أو تحملها، وفي هذا المجال فإن التفرقة ليس لها أهمية.

#### ٨ - المصاريف في المنشآت التجارية:

إن النشاط الرئيسي للمنشآت التجارية هو البيع، وإن الفرق بين قيمة العمل والخدمات الجارية التي تحصل عليها المنشأة خلال الفترة وبين المصروفات المرتبطة بها أو تكاليف إنتاج الإيراد لنفس الفترة ليست كبيرة في الغالب، وبناء على ذلك فإن التاجر يميل إلى معاملة جميع التكاليف التي يتحملها خلال الفترة كمصروفات ولكن هذه النظرة أو المعالجة لا تسلم من النقد أو الاعتراض. فجميع تكاليف النقل للداخل (الخاصة بالبضاعة المشتراة) من الواضح، أنها ينبغي أن تعتبر جزء من تكلفة البضاعة المشتراة، وبالتالي تحمل على الإيرادات عندما تباع السلع المتعلقة بها، وما ينطبق على تلك التكاليف ينطبق أيضاً على تكاليف الشراء وفتح الطرود وتخزين البضاعة والتأمين عليها. حقيقة إن الفرق الناتج عن معالجة تلك التكاليف كإضافة لتكلفة البضاعة المشتراة بدلاً من معالجتها كمصروفات مباشرة لن يكون كبيراً، خاصة بالنسبة لتأثيره على الربح، وخاصة في الحالات التي لا يكون فيها تقلبات كبيرة في بضاعة آخر المدة من فترة إلى أخرى. ولكن من ناحية أخرى فإذا كانت الفترة المدة عنها الحسابات الختامية شهر أو فترة صغيرة، فإن الحسابات المالية ستكون غير دقيقة نتيجة للفشل في التفرقة بين التكاليف التي ينبغي أن تعتبر مصروفات والتكاليف التي ينبغي أن تحمل على المخزون الذي ما زال موجوداً في نهاية المدة. فإذا فرضنا أن أحد المنشآت تقوم بشراء وتخزين بعض البضائع بكميات كبيرة في شهر يونيو استعداداً لفصل الصيف، في مثل هذه الحالة إذا اعتبرنا جميع تكاليف

النقل للداخل وتكاليف الإستلام والتخزين وغيرها كمصروف في الحسابات الختامية المعدلة عن شهر يونيو فإن معنى ذلك عدم إظهار حسابات هذا الشهر بطريقة سليمة .

إن أي تكلفة إنتاجية تتحملها المنشأة يكون القيد المدين الخاص بها أحد الحسابات التالية :

- ( أ ) حساب أصل (بضاعة - مباني - تركيبات أو غيرها) .
- (ب) حساب أصل غير ملموس (مثال ذلك حقوق الإختراع - شهرة المحل .. الخ) .
- (ج) حساب مصروف مقدم (تأمين مقدم - إيجار مقدم وغيرها من حسابات الأصول) .
- ( د ) حساب مصروف (مرتبات وغيرها) .

في ظل هذه البدائل من الحسابات ما هو الحساب الذي ينبغي أن ترحل إليه تكلفة حملة إعلانية كبيرة تقوم بها المنشأة في شهر يونيو وسيبدأ أثرها متمثلاً في زيادة المبيعات في الظهور في شهر يوليو؟ إن البدائل المتاحة لمعالجة هذه العملية هي معالجتها كمصروف مباشرة، ولكن هذا الإجراء لا يعتبر مقبولاً ذلك لأن آثار هذه الحملة ستظهر خلال شهر يوليو، ولهذا فإن الإجراء المقبول لمعالجة هذه العملية هو تحميل هذه المدفوعات على حساب أصل يمثل الإعلانات المقدمة وسيظهر هذا الحساب في الميزانية المعدلة عن شهر يونيو . وفي شهر يوليو عندما تبدأ آثار هذه الحملة في الظهور فإنه من المنطق تحويل حساب الإعلانات المقدمة إلى حساب مصروفات الإعلان .

وقد يرى بعض المحاسبين أن مقتضيات التحفظ تتطلب معالجة تكاليف تلك الحملات الإعلانية كمصروفات مباشرة وذلك نظراً لعدم التأكد الذي يتعلق بتقدير الآثار المترتبة على تلك الحملات في المستقبل، ولكن هذا الإجراء قد يكون غير منطقي في بعض الحالات كما في حالات قيام المنشأة بطبع بعض الكatalogات والهدايا للإعلان عن السلعة وبقاء تلك الكatalogات والإعلانات في مخازن المنشأة في نهاية الفترة المالية، في مثل هذه الحالة لا يمكن أن تعالج تكاليف تلك الأعلانات كمصروفات في تلك الفترة لأن هذا الإجراء يتعد كثيراً عن المنطق .

## ٩ - تبويب المصروفات للأغراض الإدارية:

يتوقف عدد حسابات المصروفات على رغبة وحاجة إدارة المشروع والمهتمين بأعماله الى بيانات تسمح بتقييم كفاءة وفعالية إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولأغراض الرقابة الداخلية على التكاليف فإن الإدارة تحتاج إلى معلومات عن أنواع المصاريف المختلفة التي تتحملها من فترة إلى أخرى، كما أن النظم الحديثة للرقابة تتطلب ضرورة أن تكون المصاريف منسوبة إلى المستوى الإداري أو الأفراد المتسيبين في وجودها أو الذين يكون من صلاحياتهم طلبها. وهذا يتطلب ضرورة وجود تبوين للمصاريف، أحدهما على أساس أنواعها، الثاني على أساس المسؤولية عن تحملها، ومن الناحية المثالية فإن كل مصروف في المنشأة ينبغي أن يكون قابلاً للتخصيص على المستوى الإداري الذي يملك سلطة الرقابة عليه. وينطبق هذا المبدأ على جميع عناصر التكاليف بطبيعة الحال. ولتحقيق الغاية السابقة ولممارسة مهمة الرقابة فإنه بالإضافة إلى الحساب العام للرقابة على المصروفات الموجودة في دفتر الأستاذ العام سيكون هناك دفتر أستاذ مساعد للمصروفات يوجد فيه حساب لكل نوع منها بحيث أن الرصيد الإجمالي لحساب الرقابة يطابق مجموع الأرصدة الفرعية في أي لحظة. وبالإضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن يكون هناك أستاذ مساعد للمصاريف على أساس الأقسام يدعمه مجموعة من البطاقات التي توضح تخصيص تلك المصاريف على أساس مراكز المسؤولية المختلفة داخل كل قسم حسب نوعها بحيث يتم الربط بين التقسيم على أساس النوع وعلى أساس مراكز المسؤولية.

## ١٠ - الخسائر:

تعتبر الخسائر بمثابة أصول مستتقة دون أن تحصل منها المنشأة على مقابل، كما في حالة تعرض أحد مباني المنشأة لحريق دون أن يكون هناك تأمين ضد الحريق على ذلك المبنى، ولهذا فإن المنشأة تكون حققت خسائر بقيمة ذلك المبنى المحترق. كما أن فقد بعض النقدية بالطريق دون أن يكون هناك تأمين يعتبر مثلاً آخر. وما يتعرض له المخزون من تلف لأسباب غير طبيعية يكون بمثابة خسارة أيضاً.

وعلى الرغم من أن التفرقة بين المصروف والخسارة واضحة من الناحية النظرية،

إلا أنه من الناحية العملية يكون من الصعب وضع حد فاصل بين هذين المجموعتين من الأعباء. ويظهر هذا بصورة واضحة بالنسبة لعناصر الخسارة الفرعية التي تتحملها المنشأة أثناء تدفق النشاط الإنتاجي، مثال ذلك الأجر المدفوع لأحد العمال الذين لم يساهموا في عملية الإنتاج ومن ناحية أخرى فإنه يصعب بالنسبة لمعظم عناصر المصروفات أن نبين مدى مساهمتها في تحقيق الإيراد، أو نبين الإرتباط بينها وبين الإيرادات، فعلى سبيل المثال تكاليف الإعلان وخاصة الإعلان بالراديو والتلفزيون يكون من الصعب بل من المستحيل تحديد تأثير كل منها على المبيعات، ويمكن القول أن جزء من هذه الجهود الاعلانية ليس له فعالية إطلاقاً، وكمثال آخر يوضح عدم الارتباط بين المصروف والإيرادات التبرعات التي تقوم بها معظم المنشآت.

وعموماً فإن الخسائر الكبيرة الواضحة يجب أن تستبعد من حساب المصروفات وترحل إلى حسابات خاصة بها، ويتم ترجيلها إلى الحسابات الختامية بصفتها هذه. كما أن الخسائر التي تتحملها المنشأة في الفترة الحالية، والتي ترتبط بفترات سابقة مثل الخسارة الناتجة على بيع أحد الأصول طويلة الأجل نتيجة لعدم تحميل السنوات السابقة بأعباء الإهلاك الملائمة ينبغي أن تحمل على حسابات النتيجة في السنة التي تتحقق فيها، على أن تظهر بوضوح في تلك الحسابات.

## ١١ - الضرائب:

تعتبر الضرائب بجميع أنواعها بمثابة إستقطاعات أو أعباء على الإيرادات في عملية تحديد صافي الربح، ولكن الضرائب تختلف عن المصروفات في أنها لا تمثل تكلفة سلعة أو خدمة حصلت عليها المنشأة أو استخدمتها في عملية الإنتاج إن الضرائب هي بمثابة أعباء تفرضها الحكومة على المشروع وهي تكون عادة خارجة عن نطاق رقابة إدارة المشروع.

وتمثل ضريبة الدخل (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) أهم الخصومات أو الأعباء في المجال الصناعي والتجاري، ويتوقف مقدارها على قيمة الأرباح وهذه الضريبة لا ترتبط بطريقة مباشرة مع الخدمات التي تحصل عليها المنشأة من وراء

دفعها، وبالتالي فلا يمكن تخصيصها على تكلفة الإنتاج، وبالتالي فهي تستقطع من الإيرادات بالكامل في السنة التي تحسب عنها، وذلك بإفتراض أنه لا يوجد فرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (الربح المحدد وفقاً للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ في جمهورية مصر العربية) أما الضريبة العقارية على المباني المملوكة للمنشأة فإنها تقترب من مصاريف الإيجار ذلك لأنها متعلقة بالمباني المملوكة والتي تشغلها المنشأة. ولهذا فإن العمل يجري على اعتبارها جزء من التكلفة الصناعية غير المباشرة في حالة المنشآت الصناعية، أو المصاريف الإدارية أو البيعية وفقاً للنشاط الذي يمارس في المبنى المدفوع عنه الضريبة العقارية والضرائب المكملة لها. وهنا أيضاً يمكن القول أن مبلغ الضريبة لا يرتبط بالخدمات التي تحصل عليها المنشأة من وراء دفعها.

أما بالنسبة لرسم الإنتاج الذي قد يفرض أحياناً على بعض السلع فإن عبء هذا الرسم يقع عادة على المشتري، ويقوم البائع في مثل هذه الحالات بدور الوسيط في تحصيل هذا الرسم لحساب الحكومة. وتعتبر المعالجة المحاسبية السليمة لتلك الرسوم هي إستبعادها من الإيرادات وترجيلها إلى حساب خاص بها يمثل مستحقات الحكومة من رسوم الإنتاج المحصلة، وذلك يجعل حساب العميل أو النقدية مدينأ وحساب رسوم الإنتاج المحصلة دائناً، على أن يظهر حساب رسوم الإنتاج المحصلة ضمن الإلتزامات بالميزانية. أما إذا كان عبء هذا الرسم يقع على البائع فإن إجمالي المبلغ المحصل عند البيع يرحل إلى حساب المبيعات (باعتباره إيراداً) على أن ترحل الضريبة إلى الجانب المدين من حساب رسوم الإنتاج وذلك يجعل حساب رسوم الإنتاج المستحقة دائناً، ويعتبر حساب رسوم الإنتاج في هذه الحالة أحد حسابات المصروفات، على أن يظهر حساب رسوم الإنتاج المستحقة ضمن الإلتزامات بالميزانية.

## ١٢ - الفوائد وغيرها من الأعباء:

تعتمد عمليات المشروع على الأموال المقدمة من الدائنين في صورة إئتمان قصير الأجل أو أوراق دفع أو قروض أو غيرها من مصادر التمويل الخارجية وعلى أموال أصحاب المشروع وبالنسبة للدائنين ومصادر التمويل الخارجية فإن تعويضهم عما

يقدمونه من أموال يكون في صورة فوائد مستحقة على المنشأة، أما بالنسبة للملاك فإنهم يحصلون على الأرباح الموزعة بالنسبة للشركات المساهمة والتي تختلف من فترة لأخرى، وبالإضافة إلى ذلك فإن قيمة ما يمتلكونه من أسهم (رأس المال) يطرأ عليها تحسناً بقيمة الأرباح غير الموزعة. ويكون صافي الربح في المنشآت الفردية هو بمثابة العائد الذي يخص ملاك المشروع.

وعلى الرغم من أن مركز كل مجموعة من المجموعتين السابقتين يختلف من الناحية القانونية، فأصحاب القروض هم في حقيقة الأمر دائنون، أما أصحاب رأس المال فهم ملاك، إلا أن بعض الكتاب يرى ضرورة تمييز الفوائد والتوزيعات عن غيرها من المصروفات والخسائر الناتجة عن عمليات المشروع كوحدة محاسبية مستقلة.

وفي تقييم درجة الكفاءة في استخدام الأموال المقدمة للمنشأة والمستخدمه بواسطتها فإنه من الضروري إضافة الفائدة على الأموال المقترضة إلى العائد على رأس المال المملوك، على أساس أنه من وجهة نظر الإدارة أن الربح المكتسب هو ذلك المبلغ المتاح لمقدمي الأموال، وذلك دون نظر إلى نوعية تلك الأموال بصورة عامة. وبناء على هذا الرأي فإنه يمكن الوصول إلى صافي الربح بعد إستبعاد جميع المصروفات والخسائر والضرائب، وقبل خصم الفوائد والتوزيعات، ثم إستبعاد تلك العناصر في مرحلة مستقبلية. ويلاحظ أن هذا الاجراء لا يستخدم عادة في القوائم المنشورة، ذلك لأن العمل جرى على خصم الفوائد مع باقي عناصر المصروفات والضرائب والخسائر مع إعداد حساب يظهر عناصر التوزيعات المختلفة على أصحاب المشروع خاصة في شركات الأشخاص وشركات الأموال.

## أسئلة وتمارين على الفصل الرابع

أولاً: الأسئلة:

١ - «تعتبر جميع السلع والخدمات التي تدخل المنشأة بمثابة أصول، على الرغم من أنها قد تكون قابلة للاستهلاك الفوري».

إشرح هذه العبارة مع التمثيل.

٢ - هل تعتبر جميع التكاليف مصروفات؟ إشرح مع التمثيل.

٣ - تعتبر تكلفة الإضاءة والإيجار الخاص بالمعارض من التكاليف البيعية بينما تعتبر تكلفة الإضاءة والإيجار الخاص بالمصنع جزءاً من تكلفة الإنتاج. هل توافق على هذا؟ - إشرح مع بيان تأثير الرأي الذي تأخذه على الحسابات الختامية.

٤ - «يعتبر قياس المصروفات على أساس التكلفة التاريخية وضعاً مقبولاً من ناحية الدلالة الاقتصادية للنتائج التي نحصل عليها». هل توافق على هذه العبارة ولماذا؟

٥ - إشرح كيف تعالج مصروفات البيع والتوزيع في المنشآت الصناعية والمنشآت التجارية؟ إشرح تأثير تلك المعالجة على الربح وعلى تكلفة الإنتاج في المنشآت الصناعية.

٦ - إشرح كيف تعالج تكاليف الحملات الاعلانية التي تمتد آثارها لأكثر من فترة محاسبية.

٧ - «بينما يعتبر تصنيف التكاليف على أساس أنواعها ملائماً ويتيح بيانات مفيدة، إلا أن التصنيف على أساس مراكز المسؤولية يعتبر ضرورياً لأغراض



الرقابة، هل توافق على هذه العبارة، وفي حالة موافقتك بين كيف يمكن تحقيق هذين النوعين من التبويب عملياً؟

٨ - عرف الخسائر، وبين هل تعتبر تكاليف العمالة الزائدة بمثابة خسائر أم لا؟

٩ - بين كيف تعالج الضرائب في الحسابات الختامية؟

١٠ - فرق بين الفوائد والأرباح الموزعة وبين كيف يمكن معالجتها في الحسابات الختامية.

١١ - بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:

- المصروفات هي عبارة عن السلع المستهلكة وغير المستهلكة التي تحصل عليها المنشأة في خلال فترة مالية معينة.

- يعتبر توقيت المصروفات ضرورياً لأغراض إعداد الحسابات الختامية.

- لا يؤثر إعتبار التحفظ كثيراً في قياس المصروفات.

- يكون حساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول المستهلكة متفقاً تماماً مع إعتبارات الموضوعية والدقة والقابلية للتطبيق.

- الفحم الذي تحصل عليه المنشأة لتشغيل محطة القوى بها يعتبر أصلاً من أصولها ويتحول إلى مصروف في لحظة إستخدامه.

- التكاليف الصناعية غير المباشرة هي بمثابة مصروفات تخص الفترة التي تتحملها المنشأة فيها.

- التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة تعتبر أصل من أصول المنشأة.

- تعالج المصاريف الادارية والبيعية دائماً على أنها جزء من تكلفة الانتاج.

- لا تؤثر إعتبارات التحفظ وتجانس الممارسة على معاملة المصاريف الادارية والبيعية محاسبياً.

- تكاليف الحملات الاعلانية تعامل محاسبياً على أنها مصروفات تخص الفترة التي تتحملها المنشأة فيها.

- يكون تبويب المصروفات حسب أنواعها مفيداً لأغراض الرقابة ايضاً

- لا فرق بين المصروفات والخسائر من الناحية المحاسبية.

- يعتبر التلف الذي اصاب الانتاج بسبب الإهمال خسارة تتحملها المنشأة.

- تعتبر مساهمة المنشأة في الأعمال الخيرية بمثابة خسائر.

- ترتبط الضرائب بالخدمات التي تدخل مباشرة في تكوين الإيرادات  
- لا تختلف معالجة فوائد القروض عن توزيعات الأرباح من الناحية  
المحاسبية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

بدأت إحدى المنشآت أعمالها في أول يناير سنة ١٩٧٥ وفيما يلي بعض  
العمليات التي قامت بها خلال هذا الشهر:

- ١ - بلغت مشتريات المواد على الحساب ٥٢٠٠٠ جنيه (منها ٢٠٠٠ جنيه  
مصاريف نقل للداخل دفعت نقداً).
- ٢ - بلغت قيمة المواد المستخدمة في الإنتاج ٤٥٠٠٠ جنيه.
- ٣ - بلغت قيمة الأجور المباشرة الشهرية ٨٠٠٠٠ جنيه والأجور غير المباشرة  
٢٠٠٠٠ جنيه، والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٦٠٠٠٠ جنيه.
- ٤ - بلغت تكلفة الإنتاج التام ٢٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكلفة البضاعة  
المسلمة للعملاء ١٨٠٠٠٠ جنيه.
- ٥ - بلغت المبيعات ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة مع بيان تأثيرها على  
الحسابات الختامية المعلقة في نهاية الشهر.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بإحدى المنشآت الصناعية عن شهر يونيو  
سنة ١٩٧٥:

جنيه	
١٨٠٠٠٠	إنتاج تحت التشغيل أول الشهر
١٤٠٠٠٠	مخازن المواد الأولية أول الشهر
٢٩٠٠٠٠	مخازن الانتاج التام أول الشهر
١٧٢٠٠٠	مشتريات المواد
	مواد صادرة من المخازن
٢٢٠٠٠٠	مباشرة
١١٠٠٠	غير مباشرة
٢٠٩٠٠٠	أجور مباشرة
١٩٠٠٠	أجور ملاحظين
١٧٠٠٠	أجور مفتشي الانتاج
٥٠٠٠	وقت ضائع طبيعي
٢٨٠٠٠	إستقطاعات مختلفة من الأجور
٢٥٠٠٠	إهلاك الآلات
٨٢٠٠٠	تكاليف صناعية أخرى
٥٨٠٠٠٠	بضاعة تامة أثناء الشهر
٨٠٠٠٠٠	مبيعات
٦٢٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة

المطلوب: إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة وبيان أثرها على الحسابات الختامية التي تعد في آخر الشهر.

#### التمرين الثالث:

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة المعادن للتصنيع في نهاية شهر ديسمبر سنة ١٩٧٥:

١ - بلغ رصيد حساب مخازن المواد في أول المدة ٥٥٠٠٠ جنيه، والانتاج تحت التشغيل ٣٣٠٠٠ جنيه، والانتاج التام ٧٠٠٠٠ جنيه.

- ٢ - بلغت مشتريات المواد الأولية ١٨٠٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - إحتكأت المواد الصادرة من المخازن ١٩٣٠٠٠٠ جنيه منها ٨٠٠٠ جنيه تستخدم إستخدامات عامة بالمصنع.
- ٤ - أعيدت مواد تكلفتها ٤٠٠٠ جنيه من أقسام الإنتاج.
- ٥ - بلغت الأجرور والمرتبآت المدفوعة لعمال الإنتاج ١٨٠٠٠ جنيه، ٢٠٠٠٠ جنيه مرتبآت إدارية، ٢٤٠٠٠٠ مرتبآت المشرفين والملاحظين ٢٧٠٠٠ جنيه مرتبآت بيعية.
- ٦ - بلغ إهلاك المصنع ٦٠٠٠ جنيه.
- ٧ - بلغت عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٥٠٠٠ جنيه.
- ٨ - يبلغ التأمين على الآلات الذي يخص الفترة ٢٠٠٠ جنيه.
- ٩ - بلغ رصيد حساب الإنتاج التام في نهاية الفترة ٩٠٠٠٠ جنيه.
- ١٠ - بلغ رصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل ٣٦٠٠٠ جنيه.
- ١١ - بلغت قيمة المبيعات ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة في دفاتر منشأة المعادن للتصنيع وبيان تأثير تلك العمليات على الحسابات الختامية التي تعد في نهاية الشهر.

#### التمرين الرابع:

فيما يلي به نس البيانات العديدة التي أمكن الحصول عليها من سجلات بعض المنشآت:

- ١ - إشتريت المنشأة مازوت بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لتشغيل محطة القوى بها على الحساب.
- ٢ - بلغت قيمة إحدى المولدات الكهربائية المشتراة ١٠٠٠ جنيه وسيستخدم خلال فترة مالية واحدة.

- ٣ - بلغت أضرار الحريق الذي أصاب مباني المنشأة المؤمن عليها ٥٠٠٠ جنيه.
- ٤ - سددت المنشأة قيمة مشترياتها من المازوت وقدرها ٢٠٠٠ جنيه بشيك.
- ٥ - بلغ المازوت المستخدم خلال الفترة المحاسبية ٥٠٠ جنيه.
- ٦ - ظهر عجز في رصيد الصندوق في نهاية الشهر بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
- ٧ - بلغت التبرعات للجمعيات الخيرية المحلية ٥٠٠ جنيه.
- ٨ - بلغت الأضرار التي أصابت أحد مصانع المنشأة نتيجة لبعض الاضطرابات المحلية ٣٠٠٠٠ جنيه وليس هناك تأمين.
- ١١ - بلغت الفوائد المستحقة على القرض ٢٠٠٠ جنيه.
- ١٢ - سددت المنشأة ٥٢٥٠ جنيه للبنك قيمة القرض والفوائد المستحقة ( ٢٥٠ جنيه).
- ١٣ - أصاب احد المباني المستهلكة دفترياً بالكامل حريق، وبلغت قيمة التأمين المستلمة عليه ٥٠٠٠ جنيه.
- ١٤ - احترقت محطة القوى بالمنشأة والتي تبلغ قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه وإهلاكها المجمع ٦٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب:

بين أي من الوقائع السابقة تمثل مصروفاً وأياً يمثل خسارة مع تحديد مقدار كل منها وتبرير وجهة نظرك.

#### التمرين الخامس:

في أول ديسمبر ١٩٨٠ كانت أرصدة المخزون في شركة حسام الدين الصناعية كما يلي:

مواد أولية ٢٥٠٠٠ جنيه، إنتاج تحت التشغيل ٤٠٠٠٠ جنيه، إنتاج تام ٢٠٠٠٠، وفيما يلي بعض العمليات التي حدثت خلال شهر ديسمبر ١٩٨٠:

١ - المواد الأولية المشتراه خلال الشهر ١٨٥٠٠ جنيه.

٢ - المواد المستخدمة في الانتاج ٢٠٠٠٠ جنيه

- ٣ - المواد غير المباشرة المستخدمة في الانتاج ٢٥٠٠ جنية.
- ٤ - الأجور والمرتبات ٣٣٠٠٠ جنية وتتضمن مرتبات بيعه ٥٠٠٠ جنية،  
مرتبات مهندسين ومشرفين ٥٠٠ جنية، وبلغت الاستقطاعات ٢٥٠ جنية  
ضريبة كسب عمل، ١٥٠٠ جنية تأمينات ومعاشات.
- ٥ - مصروفات صناعية أخرى خلال الشهر ٧٥٠٠ جنية.
- ٦ - تكلفة الانتاج التام خلال الشهر ٦٥٥٠٠ جنية، ومخزون الانتاج التام آخر  
الشهر ٨١٠٠ جنية.
- ٧ - المبيعات خلال الشهر ٩٥٦٠٠ جنية.

### والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة وتحديد مجمل الربح.

### التمرين السادس:

فيما يلي البيانات الخاصة بلحدى الشركات الصناعية عن السنة المالية المنتهية في  
١٩٨١/٦/٣٠.

أولاً - الأرصدة في ١/٧/١٩٨٠.

مواد أولية ١٨٥٠٠، بضاعة تحت التشغيل ٢٠٠٠ جنية، بضاعة تامة  
٢٤٠٠٠ جنية، عملاء ٣٠٠٠٠ جنية، موردون ١٣٠٠٠ جنية.

ثانياً - حدثت العمليات التالية خلال العام.

جنيه	٣٠٠٠٠	(١) الأجور المباشرة
جنيه	٨٠٠٠	(٢) تكاليف صناعية غير مباشرة
جنيه	١٥٣٠٠٠	(٣) محصل من العملاء
جنيه	٤٠٠٠٠	(٤) مسدد الى الموردين
جنيه	٣٠٠٠	(٥) خصم مسموح به

جنيه	١٠٠٠	٦، خصم مكتسب
جنيه	٢٠٠٠	٧) مردودات مبيعات
جنيه	٣٠٠٠	٨) مردودات مشتريات
جنيه	٩٠٠٠	٩) مصاريف بيعية
جنيه	٤٠٠٠	١٠) مصاريف ادارية

ثالثاً - الأرصدة في ١٩٨١/٦/٣٠

مواد اولية ١٤٠٠٠ جنيه، بضاعة تحت التشغيل ٥٠٠٠ جنيه، بضاعة تامة ١١٠٠٠ جنيه، عملاء ٢٠٠٠ جنيه، موردون ١٦٥٠٠ جنيه.

والمطلوب:

تحديد قيمة المواد المستخدمة في الانتاج وتحديد تكلفة البضاعة التامة وتكلفة البضاعة المباعة.

## الفصل الخامس

### في مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتصوير الحسابات الختامية (قوائم الدخل)

#### ١ - مقدمة

سبق أن ذكرنا أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة المالية هو قياس الدخل الدوري للمشروعات، وقد سبق أن عرضنا للمبادئ التي تحكم تحقق وقياس كل من الإيرادات والمصروفات بالتفصيل في الفصلين السابقين. ويخصص هذا الفصل لدراسة المشاكل المرتبطة بمقابلة الإيرادات بالمصروفات الخاصة بها وتحديد الدخل الدوري للمشروع بناء على ذلك. وسنبداً المناقشة باستعراض نظري لمفهوم الدخل الدوري في المحاسبة والعوامل المؤثرة في تحديده. ثم نعرض بعد ذلك لإجراءات إعداد الحسابات والعوامل المؤثرة في تحديده. ثم نعرض بعد ذلك لإجراءات إعداد الحسابات الختامية وقياس الدخل الدوري للمشروع من الناحية العملية وستركز المناقشة في هذا الجزء على المنشآت الصناعية مع التفرقة بين المنشآت التي يوجد لديها نظام لمحاسبة التكاليف وتستخدم نظام الجرد المستمر والمنشآت التي لا يوجد بها مثل هذا النظام وتستخدم نظام الجرد الدوري. وسنستخدم خلال إستعراضنا لإجراءات إعداد الحسابات الختامية قائمة العمل لما لها من فوائد في هذا المجال. وسنعرض خلال مناقشتنا القوائم الختامية والأشكال المختلفة لتلك القوائم، وفي نهاية المناقشة سنعرض للتفرقة بين قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة والقائمة الموحدة. وفي ختام هذا الفصل سنعرض لبعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير قوائم الدخل حيث نبين أسس تبويب العناصر المختلفة التي تظهر في تلك القوائم، ثم نبين كيفية معالجة المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.



## ٢ - معنى الدخل الدوري في المحاسبة .

### والعوامل المؤثرة في تحديده :

تعتبر عملية قياس الدخل الدوري في المحاسبة في حقيقتها عملية تقدير لذلك الدخل ذلك لأن الاجراءات المحاسبية لم تصل بعد ولن تصل إلى تحديد الدخل بصورة مؤكدة تماماً ، نظراً لوجود عناصر كثيرة في عملية قياس الدخل تخضع للتقدير والحكم الشخصي على نحو ما سبق أن بينا . ولكن ما هو المقصود بالدخل الدوري الذي يحققه المشروع من الناحية المحاسبية ؟ يمكن تعريف الدخل من الناحية المحاسبية على أنه أقصى كمية من الموارد يمكن توزيعها على الملاك في خلال فترة مالية معينة مع بقاء المشروع في آخر هذه الفترة ، في نفس الوضع ، من الناحية المالية ، كما كان في أول تلك الفترة المالية . واضح من هذا التعريف أنه ينظر إلى الدخل على أنه الزيادة في حقوق الملكية خلال فترة معينة والتي يمكن سحبها خارج المشروع مع بقاء تلك الحقوق كما كانت في أول الفترة المالية ، ولهذا فإن المشكلة الرئيسية في قياس الدخل الدوري هي تحديد وضع المنشأة أول الفترة وتحديد ما إذا كان قد تحسن خلال الفترة المالية .

ومن السهل الوصول إلى دخل المشروع خلال حياته الانتاجية بالكامل وعند تصفيته ، وذلك عن طريق مقارنة مجموع النحاصلات من عملية التصفية والمسحوبات التي قام بها الملاك خلال الحياة الانتاجية . مطروحاً من ذلك المبلغ الذي استثمره الملاك في المشروع عند بدء الحياة الانتاجية له ، وذلك على النحو الوارد فيما يلي :

جنيه	
٥٠٠٠٠٠	المبلغ المحصل من بيع الأصول وتصفية المنشأة
٢٠٠٠٠٠	المسحوبات بواسطة الملاك خلال حياة المشروع
٧٠٠٠٠٠	
٣٠٠٠٠٠	يطرح المبلغ المستثمر عند بداية حياة المشروع
٤٠٠٠٠٠	دخل المشروع خلال حياته الانتاجية .
=====	

وترجع سهولة تحديد الدخل خلال الحياة الانتاجية الكاملة للمشروع إلى سهولة ودقة تحديد مركز المشروع في نهاية تلك الحياة (قيمة اصوله مطروحاً منها الالتزامات)، وفي بدايتها. ان قيمة التصفية ستكون معروفة والمسحوبات خلال حياة المشروع تكون أيضاً معروفة، وكذا قيمة إستثمارات الملاك عند إنشاء المشروع.

ولكن في أي مرحلة من حياة المشروع قبل التصفية الكاملة فان صافي أصول المشروع تتكون من مجموعة معقدة من الموارد التي تتوقف قيمتها الجماعية إلى حد كبير على المقدرة الأثرية للمشروع في المستقبل. ومن الناحية النظرية فان الطريق المباشر لتحديد مدى ثراء المشروع في أي لحظة معينة هي صافي القيمة الحالية لجميع عناصر الإيرادات والمصروفات المستقبلية. ويطلق على ذلك الأسلوب في التقييم الطريقة المباشرة، وتواجه هذه الطريقة مشاكل عديدة وذلك لعدم إمكان تقدير الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال حياة المشروع بدرجة كبيرة من الدقة، هذا بالإضافة إلى ضرورة تحديد سعر الخصم الذي ينبغي إستخدامه للوصول إلى صافي القيمة الحالية.

ونظراً لأنه لا يمكن الانتظار حتى تصفية أعمال المشروع لاعتبارات قانونية وضريبية وعملية فلا بد من الوصول إلى الربح الدوري عن فترات أقبل من حياة المشروع الكلية، كما أنه نظراً للمشاكل العديدة المتعلقة بالقياس النظري أو الاقتصادي للإيرادات، فقد جرى العرف المحاسبي على قياس مدى ثراء المشروع في لحظة معينة - لأغراض قياس الدخل الدوري للمشروع - عن طريق أخذ التغيرات التي تطرأ على مركز المشروع والتي تستند على دلائل موضوعية فقط في الاعتبار، وذلك على نحو ما سبق أن ذكرنا عند قياس الإيرادات والمصروفات.

ويقوم المحاسب في عملية قياسية للدخل الدوري للمشروعات بإجراء بعض التقريب فيما يتعلق بقياس المصروفات بصفة خاصة، وبناء عليه فان الحكم الشخصي ووجهة نظره سوف تؤثر على النتائج المحاسبية بطريقة لا يمكن تجنبها. وبناء على ذلك فانه لا يمكن القول أن عملية تحديد الدخل الدوري للمشروع هي بمثابة عملية رياضية محددة يمكن الوصول منها إلى نتيجة واحدة محدودة تكون قابلة للبرهان أو للتبرير. ونتيجة للمشكلة السابقة وحتى يمكن الاعتماد على الأرقام المحاسبية وتفسيرها بطريقة سليمة ينبغي تحقيق التجانس في الممارسة بالنسبة لاستخدام

الإجراءات المحاسبية المختلفة من فترة لأخرى، وذلك بالنسبة للقوائم المنشورة وغير المنشورة.

وتتطلب قوانين بعض الدول من مراقب الحسابات الخارجي الذي يقوم بفحص الحسابات الختامية والميزانية ان يشتمل تقريره على ما يشير إلى أن المنشأة تستخدم الإجراءات المحاسبية بطريقة متجانسة من فترة إلى أخرى أو يشير إلى أن هناك تغيير في الإجراءات المحاسبية المستخدمة، على أن يوضح مقدار تأثير هذا التغيير على القوائم المالية المنشورة. ولا يعني مبدأ تجانس الممارسة من فترة إلى أخرى عدم إمكان المنشأة تغيير الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها، إنما يعني أنه من الممكن التغيير في حالة ضرورة ذلك، مع إفصاح نتائج هذا التغيير على القوائم المالية. وبناء على المبدأ السابق فإن من حق مستخدمي الحسابات الختامية ان يفترضوا انها معدة وفقا للإجراءات المحاسبية المستخدمة في الفترات السابقة الا في حالة الاشارة الى تغيير الإجراءات المحاسبية في هذه الحسابات، على أساس أن هذه الاشارة ستوضح الآثار الرقمية المترتبة على هذا التغيير.

### ٣ - إجراءات إعداد الحسابات الختامية وقياس الدخل الدوري للمشروع :

تزداد المجهودات التي يقوم بها المحاسبون في نهاية الفترة المالية بشكل كبير وذلك بسبب القيام بالأعمال الضرورية لإعداد القوائم المالية في وقت مناسب، حتى يستطيع مراقب الحسابات أن يمارس مهام مراجعتها، بالنسبة للشركات المساهمة، في وقت مناسب وقبل الوقت المحدد لانعقاد الجمعية العمومية للمساهمين.

وتتوقف الخطوات التي ينبغي القيام بها في نهاية السنة المالية على حجم المنشأة وعلى حجم العمالة بإدارة الحسابات المالية وعلى درجة الميكنة في تشغيل البيانات التي تستخدمها المنشأة وغير ذلك من العوامل، وعلى الرغم من ذلك فإن هناك بعض الإجراءات الأساسية التي ينبغي القيام بها في جميع الحالات الا أنها قد تتم بطرق مختلفة، اعتماداً على العوامل السابقة.

وتتمثل أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها في نهاية الفترة المالية ( مهما كانت شهر

او سنة أو غير ذلك) في ضرورة التحقق من صحة وضبط دفاتر اليومية المساعدة، وذلك قبل إجراء القيود المركزية الشهرية المتعلقة بها في دفتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الاستاذ العام، وذلك تفادياً لاثبات قيود تطوي على أخطاء وترحيلها وذلك توفيراً للوقت والجهد الخاص باكتشاف هذه الأخطاء وتصحيحها، ويساعد هذا الاجراء، بلا شك، على إكتشاف بعض الأخطاء إلا أنه لا يعمل على إكتشافها جميعاً ذلك لأن أخطاء التكرار أو الحذف أو الأخطاء المعوضة لن تكتشف بمقتضى هذه الخطوة، وكذا الأخطاء الفنية مثل إدراج مبلغ معين بطريق الخطأ في عمود بدلاً من العمود الصحيح. ومثل هذه الأخطاء لن تكتشف الا بعمليات المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية.

وتكون الخطوة التالية بعد التأكد من صحة اليومية المساعدة وإعداد القيود المركزية الخاصة بها وترحيلها، هي إعداد ميزان المراجعة من واقع حسابات دفتر الاستاذ العام، ويطلق على هذا الميزان إسم ميزان المراجعة غير المعدل. ويعتبر توازن ميزان المراجعة قرينة على صحة عمليات القيد والترحيل، وينبغي أن يتحقق هذا التوازن قبل الاستمرار في أي عمليات أخرى. وينبغي في هذه المرحلة التحقق من مطابقة دفاتر الاستاذ المساعدة للارصدة الاجمالية في دفتر الاستاذ العام (بمعنى مطابقة مجموع ارصدة العملاء الفرعية مع رصيد حساب اجمالي العملاء مثلاً)، ويساعد هذا الاجراء على اكتشاف اسباب عدم توازن ميزان المراجعة.

أما الخطوة التالية بعد إعداد ميزان المراجعة وتوازن جانبية المدين والدائن هي اعداد قيود التسوية والتي تعتبر في منتهى الأهمية بالنسبة لاعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية. وتعمل هذه التسويات على إثبات العناصر غير المدرجة بالدفاتر في أثناء الفترة المحاسبية، فمثلاً جرى العرف في المحاسبة على عدم إثبات الاهلاك عن المباني أو الآلات كل يوم أو كل ساعة أو كل شهر مثلاً، إنما يتم اثباته عن طريق قيود التسوية في نهاية الفترة المالية، كما ان المحاسب لا يسجل الفوائد المستحقة على المنشأة يومياً، إنما جميع المستحقات عنها يتم إثباتها بقيود تسوية في نهاية المدة المالية. وتعمل قيود التسوية على إستكمال النقص في البيانات المحاسبية بحيث تشمل تلك البيانات على كل ما ينبغي أن يكون فيها عن طريق تلك القيود.

ونعرض فيما يلي بعض هذه القيود للتمثيل فقط.

أ - قد يحتاج رصيد التقدي في البنك إلى تسوية وذلك لاثبات المصاريف الخاصة بالحساب الجاري والتي لم يكن لدى المنشأة أي علم بها حتى ورود كشف الحساب الجاري من البنك في نهاية المدة، ويظهر هذا القيد على الصورة التالية:

xxx	من حـ/ مصاريف البنك
xxx	إلى حـ/ التقدي بالبنك

---

ب - ويجري قيد تسوية بالنسبة للفوائد على الأموال الخاصة بالمنشأة والتي لم تحصل بعد حتى تاريخ نهاية الفترة المالية، وكذا بالنسبة للتوزيعات المعلنة عن الأسهم المملوكة للمنشأة والتي لم تحصل بعد، وتظهر تلك القيود على الصورة التالية:

xxx	من حـ/ الفوائد غير المحصلة
xxx	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة
	(أو إيرادات الفوائد)

---

xxx	من حـ/ إيرادات الأوراق المالية غير المحصلة
xxx	إلى حـ/ إيرادات الأوراق المالية

---

ج - ويحتاج رصيد حساب العملاء إلى تسوية في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه ينبغي أن تشتمل الميزانية على الرصيد المتوقع تحصيله في الفترة المالية بدرجة معقولة من الدقة، ومن المحتمل عدم تحصيل بعض تلك الأرصدة. كما ينبغي تقدير مقدار الخصم المتوقع منحه للعملاء إذا قرروا سداد مستحقاتهم والحصول على الخصم المقرر في أوائل السنة المالية القادمة، ولهذا فانه ينبغي اجراء قيود تسوية لتأخذ في الاعتبار جميع احتمالات الانخفاض في الرصيد الدفترى للعملاء.

وتظهر قيود التسوية المتعلقة بأرصدة العملاء على الصورة التالية :

من حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها	xxx
xxx إلى حـ/ يخصص الديون المشكوك فيها	

---

من حـ/ مصاريف الخصم المسموح به	xxx
xxx إلى حـ/ يخصص الخصم المسموح به	

---

د - كما ينبغي إجراء قيود تسوية بالنسبة للقيم المستفدة من الأصول قصيرة الأجل والمدفوعات المقدمة بصفة عامة، فبالنسبة للتأمينات المستفدة، على سبيل المثال، ينبغي إجراء القيد التالي :

من حـ/ مصاريف التأمين	xxx
xxx إلى حـ/ التأمينات المقدمة ( أو غير المستفدة)	

---

هـ - وتحتاج المنشأة إلى بعض قيود التسوية لاثبات إهلاك الأصول طويلة الأجل، وتظهر مثل هذه القيود على النحو التالي :

من حـ/ اعباء اهلاك الآلات	xxx
xxx إلى حـ/ مجمع إهلاك الآلات	

---

و- وفي حالة إستخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري في نهاية المدة، فانه يجب القيام بجرد وتقييم بضاعة آخر المدة على أن يتم إثباتها بقيد تسوية مؤداة جعل حساب المتاجرة دائناً وحساب بضاعة آخر المدة مديناً، وقد تفتح المنشأة التجارية حساب لتكلفة البضاعة المباعة يجعل مديناً بقيمة المخزون من البضاعة أول المدة ومديناً بالمشتريات ومصاريف المشتريات والنقل للداخل، وبجعل هذا الحساب دائناً

بقیمة بضاعة آخر المدة التي تحدّد عن طریق الجرد الفعلي ، علی أن یقفل رصید حساب تكلفة البضاعة المباعة بعد ذلك فی حساب المتاجرة ، وذلك باستخدام القيود لتالية .

من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

إلى مذكورین

حـ/ مخزون أول المدة

حـ/ المشتريات

حـ/ مصاريف النقل للداخل

---

من مذكورین

حـ/ مردودات المشتريات

حـ/ مخزون آخر المدة

إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

---

من حـ/ المتاجرة (الحساب الختامي)

إلى حـ/ تكلفة البضاعة المباعة

---

ومن الطبيعي أن تلك القيود تجري عمليا باستخدام ورقة العمل علی نحو ما سنرى بعد قليل .

أما فی حالة استخدام أسلوب الجرد المستمر علی مدار السنة ووجود حساب للمخازن یمثل كمية البضاعة الموجودة أول المدة ویرحل الیه المشتريات أثناء المدة ویستبعد منه البضاعة المستخدمة أو المباعة أثناء السنة ، فإن هذا الرصید هو الذي سیظهر بالمیزانية بعد إجراء المطابقة اللازمة مع الرصید الفعلي الموجود بالمخازن وتسوية الفروق بينهما علی نحو ما سنرى فیا بعد .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه سيكون لدى المنشأة حساب لتكلفة البضاعة المباعة يجعل مدينا بتكلفة البضاعة الصادرة من المخازن للبيع، وبالتكاليف الأخرى المتعلقة بالبضاعة المباعة، على أن يقلل رصيد هذا الحساب في حساب المتاجرة على نحو ما سبق أن ذكرنا.

ز - وتتطلب الالتزامات قصيرة الأجل بعض التسويات، وذلك حتى تأخذ في الاعتبار الفوائد المستحقة والأجور المستحقة ولكنها لم تدفع بعد حتى نهاية الفترة المالية، وغيرها من الالتزامات الأخرى المستحقة على المنشأة في تاريخ اعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية، وتظهر هذه القيود على الصورة التالية :

من حـ/ مصاريف الفوائد	
xxx	إلى حـ/ الفوائد المستحقة
<hr/>	
xxx	من حـ/ مصاريف الأجور
xxx	إلى حـ/ الأجور المستحقة
<hr/>	

ويتم اعداد قيود التسوية السابقة اولا في قائمة العمل وذلك حتى نتحقق من صحتها، ثم بعد ذلك نقوم باثباتها في اليومية العامة وترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام. ونعرض في الصفحات التالية لكيفية الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن طريق إستخدام ورقة العمل في المنشآت الصناعية.

#### ٤ - ١ - ورقة العمل والحسابات الختامية في المنشآت الصناعية:

يتكون العمل المحاسبي الرئيسي في نهاية الفترة المالية كما سبق أن ذكرنا من إعداد ميزان المراجعة، وإجراء قيود التسويات الجردية وترحيلها وأخيراً إعداد القوائم المالية، واعداد قيود إقفال الدفاتر وترحيلها. وتشتمل هذه الأعمال على مجموعة عديدة من التفاصيل ومن السهل إرتكاب الأخطاء عند إعدادها، ونحتاج هذه الأخطاء إلى مزيد من الجهد والوقت حتى يتم تصحيحها. وتعتبر ورقة (قائمة)



العمل وسيلة للمساعدة على تقليل احتمال الخطأ وتبسيط إجراءات إعداد الحسابات الختامية والتسويات الجردية في نهاية السنة المالية.

وتعد ورقة العمل بمثابة كشف ذو أعمدة يقوم المحاسب بأعداده لاثبات العمليات المحاسبية في نهاية الفترة المالية بطريقة منتظمة وملائمة. ولا تعتبر ورقة العمل جزءاً من سجلات المشروع، ولكنها قائمة تعد بالقلم الرصاص في معظم الحالات لاستخدام المحاسب، وإذا حدث خطأ في تلك القائمة يمكن تصحيحه بسهولة أكثر مما لو كان قد أثبت في دفتر اليومية وتم ترحيله إلى دفتر الأستاذ.

وتعتبر ورقة العمل وسيلة يمكن باستخدامها تعديل أرصدة حسابات دفتر الأستاذ ثم ترصيدها وترتيبها في شكل قوائم مالية، ولهذا فإن أعداد واستكمال قائمة العمل بطريقة سليمة يوفر ضماناً كبيراً بأن كل التفاصيل المتعلقة بنهاية الفترة قد تم معالجتها بشكل متكامل. وبعد الوصول إلى هذه المرحلة تستخدم قائمة العمل كمصدر للبيانات اللازمة لأعداد القوائم المالية ولأعداد قيود التسوية والاقفال.

ويحتوي الشكل الشائع لأوراق العمل على خمسة أعمدة زوجية بخلاف عمود اسم الحساب، وتظهر عناوين تلك الأعمدة الخمسة لورقة العمل على النحو التالي:

١ - أرصدة ميزان المراجعة قبل التسويات (مدين ودائن)

٢ - التسويات (مدين ودائن).

٣ - أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات (مدين ودائن)، وتمثل الأرصدة المدينة والدائنة الظاهرة في هذا الجزء من القائمة محصلة الأعمدة السابقة أي أرصدة الميزان الأصلية معدلة بالتسويات الجردية المختلفة التي أجريت عليها.

٤ - عمود للحسابات الختامية وينقل إليه الأرصدة المعدلة الخاصة بالإيرادات والمصر وفات من واقع العمود الثالث (الميزان بعد التسويات)، ويظهر في هذا العمود رصيد الدخل أو الخسارة كمتعم حسابي.

٥ - عمود الميزانية العمومية وتحول إليه أرصدة الأصول والخصوم من عمود ميزان المراجعة المعدل، كما ينقل إليه أيضاً رصيد الدخل أو الخسارة. ويمكن

تلخيص إجراءات إعداد الحسابات الختامية وإثبات قيود التسوية باستخدام ورقة العمل في الخطوات التالية.

أولاً: تدرج أرصدة حسابات الاستاذ العام في العمود الخاص بميزان المراجعة قبل التسويات الجردية، ويتم تجميع العمود المدين والدائن حتى نصل إلى توازن جانبي الميزان.

ثانياً: تدرج التسويات في العمود المناسب في الخانة التي تحمل نفس العنوان (التسويات) وتجري قيود التسوية في ورقة العمل وذلك بجعل الحساب الخاص بعملية التسوية مدينا وجعل الطرف الآخر للقيد دائناً في تلك الورقة، على أن يعطي كل من الطرف المدين والطرف الدائن لكل عملية رقماً مسلسلاً يشير إلى عملية التسوية. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك تسوية متعلقة باستيفاد بعض نفقات التأمين المدفوعة مقدماً وتحميلها على حساب مصاريف التأمين، فإن القيد الخاص بتحميل حساب مصاريف التأمين بقيمة التأمينات المستفدة يدرج في العمود المدين في خانة التسويات أمام حساب مصاريف التأمين، أما الطرف الآخر للقيد الخاص بجعل التأمينات المقدمة دائنة فيوضع المبلغ الخاص به في العمود الدائن بخانة التسويات أمام حساب التأمينات المقدمة (أو التأمينات غير المستفدة) وستعطي هذه العملية رقم ١.

وجدير بالذكر أنه في حالة الرغبة في جعل حساباً مديناً أو دائناً نتيجة للتسويات المختلفة، ولكنه غير موجود في ميزان المراجعة، فإن هذا الحساب يدرج بعد أرصدة ميزان المراجعة، فعلى سبيل المثال لا يظهر ضمن ميزان المراجعة حساب مصروفات التأمين، ولهذا فإنه يدرج مباشرة بعد ميزان المراجعة. كما أنه في حالة المنشآت التجارية يفتح حساب باسم تكلفة البضاعة المباعة وبجعل مديناً بكل من مخزون أول الفترة والمشتريات والتكاليف المتعلقة بها، كما يجعل دائناً بكل من مردودات المشتريات ومخزون آخر الفترة، ويترتب على ذلك قفل كل من رصيد حساب المخزون أول الفترة والمشتريات، ومردودات المشتريات، وظهور رصيد حساب بضاعة آخر المدة. وبعد إثبات جميع التسويات في خانة أو عمود التسويات بقائمة العمل ينبغي جمع الجانب الدائن والمدين في هذا العمود. ومن الطبيعي أنه ينبغي أن يتحقق التطابق بين هذين الجانبين، ويؤدي هذا التطابق إلى القضاء على الأخطاء

الحسابية والتأكد من صحة التسويات قبل الاستمرار في القيام بالخطوات التالية لقائمة العمل .

ثالثاً: تكون الخطوة الثالثة من خطوات إجراء التسويات الجردية باستخدام قائمة العمل هي تحديد تأثير التسويات المختلفة على ميزان المراجعة غير المعدل والوصول بعد ذلك إلى أرصدة ميزان المراجعة بعد أخذ التسويات المختلفة في الاعتبار . وتتطلب هذه الخطوات إجراء الجمع أو الطرح للوصول الى الأرصدة الجديدة للحسابات بعد التعديلات .

وبعد تعديل الأرصدة بالتسويات المختلفة ونقل الأرصدة التي لم يطرأ عليها اي تغيير يتم جمع الأعمدة المدينة والدائنة في خانة ميزان المراجعة بعد التعديل . وبطبيعة الحال يجب ان يتطابق الجانب المدين والجانب الدائن لتلك الأعمدة وذلك إذا كانت عملية الترسيد والنقل سليمة حتى هذه المرحلة .

رابعاً: تكون الخطوة التالية من خطوات اعداد التسويات الجردية والحسابات الختامية باستخدام قائمة العمل هي توزيع الحسابات الظاهرة في خانة ميزان المراجعة بعد التسويات على الأربعة أعمدة الباقية في قائمة العمل فتنقل الأرصدة الخاصة بالايرادات والمصروفات إلى العمود المعنون الحسابات الختامية، أما أرصدة الأصول والخصوم المتبقية فتنقل إلى العمود المعنون الميزانية في الخانات المناسبة . ويجب أن تتم عملية نقل الأرصدة إلى الأعمدة الخاصة بها وفقاً للترتيب الوارد في قائمة العمل ، فنبداً بالتقديدية وترحل إلى عمود الميزانية العمومية جانب الأصول وهكذا بالنسبة لباقي العناصر التالية بنفس الترتيب الواردة به في القائمة السابقة على هذه الخطوة . وجدير بالذكر أن كل عنصر من عناصر ميزان المراجعة بعد التسويات ينبغي أن يرحل إلى عمود واحد فقط من الأعمدة الأربعة المتبقية في قائمة العمل ، بمعنى أنه لا يمكن أن يرحل أحد العناصر لأكثر من عمود بأي حال من الأحوال .

خامساً: تكون الخطوة التالية بعد تحويل ميزان المراجعة المعدل الى خاتمي الحسابات الختامية والميزانية العمومية هي تجميع جانبي خانة الحسابات الختامية وذلك لتحديد نتيجة أعمال المشروع (رصيد الربح أو الخسائر) ويعتبر الرصيد هو المتمم

الحسابي لمجموع الجانب المدين في حالة ما إذا كانت نتيجة الأعمال ربحاً (حالة زيادة الجانب الدائن عن الجانب المدين). وينقل هذا الرصيد إلى عمود الميزانية العمومية باعتباره حقاً من حقوق الملاك ويظهر في جانب الخصوم أو الالتزامات.

ويرى بعض الكتاب استخدام قائمة عمل ذات ست خانات حيث يضاف للقائمة المعروضة سلفاً خانة جديدة باسم الأرباح المحجوزة يرحل إليها الرصيد السابق لحساب الأرباح والخسائر والتوزيعات أثناء السنة، ثم يقفل فيها حساب الأرباح والخسائر عن السنة الحالية على أن يرحل الرصيد المبقي بها بعد ذلك إلى خانة الميزانية العمومية، ولكننا نرى الاكتفاء بالقائمة ذات الخانات الخمس في هذه المرحلة من الدراسة.

وجدير بالذكر أن رصيد حساب النتيجة في قائمة العمل السابق عرضها يتم الوصول إليه عن طريق جمع الجانب المدين ثم الجانب الدائن وتحديد الفرق بينهما وإدراج هذا الفرق في العمود الذي يحتاجه حتى يصل مجموعه إلى مجموع العمود الآخر، وبهذه الطريقة يدرج هذا الفرق أيضاً في الميزانية في جانب الخصوم إذا كان ربحاً وفي جانب الأصول إذا كان خسارة ويكتب في خانة اسم الحساب عبارة صافي الربح أو صافي الخسارة.

وبعد الانتهاء من اعداد ورقة العمل على الصورة السابقة يعتبر إعداد الحسابات الختامية والميزانية منها أمراً في غاية البساطة فجميع البيانات اللازمة لاعداد حساب المتاجرة والأرباح والخسائر والميزانية العمومية موجودة بقائمة العمل ويمكن نقلها في قوائم مستقلة للعرض أو النشر أو لأي غرض.

وبمجرد إعداد الحسابات الختامية يكون الغرض من الحسابات المختلفة للإيرادات والمصروفات قد انتهى ولهذا يجب قفل هذه الحسابات على أساس أنها تخص فترة محاسبية انتهت فعلاً وتحقق الغرض منها وهو تصوير الحسابات الختامية. ولهذا ينبغي أن يكون رصيدها بعد تصوير الحسابات الختامية صفراً وذلك حتى يمكن إثبات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة الجديدة بها. وتوفر قائمة العمل الأساس المناسب لاعداد قيود الاقفال، وذلك على الصورة التالية:

١ - لاقفال الحسابات المدرجة في عمود الحسابات الختامية في قائمة العمل في

الجانب المدين ، يجعل حساب المتاجرة والأرباح والخسائر مدينا بها وتجعل حسابات المصروفات المختلفة دائنة .

٢ - تقفل الحسابات الموجودة في الجانب الدائن من عمود الحسابات الختامية عن طريق جعل حسابات الإيرادات المختلفة مدينة وحساب النتيجة (متاجرة وأرباح وخسائر دائنة) .

٣ - يقفل رصيد حساب الأرباح والخسائر عن طريق تحويله إلى الحساب الجاري لصاحب المنشأة وذلك يجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا والحساب الجاري دائناً .

٤ - يتم اقفال حسابات الأصول والخصوم عن طريق إجراء قيد يومية مؤداة جعل حسابات الخصوم مدينة وحسابات الأصول دائنة بالقيم الواردة في الميزانية العمومية ، على أن يعاد فتح الدفاتر في بداية السنة المالية بقيد عكسي لهذا القيد . على أن يراعي أن حساب بضاعة آخر المدة يتحول إلى حساب بضاعة أول المدة عند فتح الدفاتر .

ويلاحظ أن قيود الاقفال المتعلقة بحسابات الإيرادات والمصروفات في حساب النتيجة وقيود اقفال الدفاتر بالنسبة للأصول والخصوم تكون واحدة في حالة إستخدام قائمة العمل وفي حالة عدم إستخدامها إلا أنه عند استخدام تلك القائمة يكون هناك اساس سليم لإعداد هذه القيود بسرعة وسهولة .

وخلاصة القول إن إستخدام قائمة العمل بالنسبة لأي منشأة تحتفظ بعدد كبير من الحسابات وتقوم باعداد كثير من قيود التسوية سيوفر كثيراً من الجهد والوقت ، على أساس أن هذه القائمة ستشتمل على ميزان المراجعة ، والتسويات في شكل أولى ثم ميزان المراجعة المعدل ، وستكون الاجراءات المحاسبية عند إستخدام تلك القائمة على النحو التالي :

١ - إثبات العمليات يوميا في دفتر اليومية .

٢ - ترحيل العمليات إلى الحسابات الخاصة بها وترصيد تلك الحسابات في نهاية الفترة .

٣ - اعداد قائمة العمل من واقع حسابات دفتر الأستاذ العام وإجراء التسويات بها.

٤ - إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية من واقع قائمة العمل.

٥ - استخدام البيانات الواردة في قائمة العمل لإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال في اليومية العامة وتحويل هذه القيود إلى الحسابات الخاصة بها، على أن يتم فتح الدفاتر في الفترة المالية التالية بقيد عكسي.

وتمثل تلك الإجراءات المحاسبية، عملية محاسبية متكاملة يتم تكرارها كل فترة مالية، ويطلق عليها عادة الدورة المحاسبية Accounting cycle، على أساس أنها بمثابة مجموعة من الإجراءات النمطية التي يتم تكرارها بانتظام طالما أن المنشأة مستمرة في أعمالها. ويتم إقفال الدفاتر في معظم المنشآت سنوياً، ولهذا فإنه يقال أن الدورة المحاسبية لهذه المنشآت تتكون من سنة، يتم في نهايتها إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات وإعداد القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن الدورة المحاسبية للمنشأة قد تتكون من سنة كاملة إلا أن هذا لا يمنع من إعداد حسابات وقوائم مالية شهرية لأغراض استخدام إدارة المشروع، ويتم إعداد هذه القوائم شهرياً من واقع قوائم العمل، ولكن قيود التسوية التي تظهر في قوائم التسوية لا يتم إثباتها في الدفاتر، ولا يتم إجراء أي قيود إقفال. وطبقاً لهذا الإجراء فإنه لا تجري أي قيود تسوية أو إقفال في نهاية كل شهر وهي من الأمور التي تستغرق وقتاً وجهداً كبيراً كما أن المنشأة تحصل على القوائم المالية في نهاية الشهر.

٤ - ب - الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية:

جرى العرف المحاسبي العربي على إظهار نتيجة أعمال المنشآت الصناعية في ثلاثة حسابات أو ثلاثة قوائم مستقلة هي:

١ - حساب التشغيل ويظهر تفاصيل عملية التشغيل حتى الوصول إلى تكلفة الانتاج التام.

٢ - حساب المتاجرة ويتم فيه تحويل الانتاج التام إلى حساب تكلفة البضاعة

المباعة وذلك عن طريق أخذ بضاعة أول وآخر المدة من الانتاج التام في الإعتبار مع تكلفة الانتاج المحولة من حساب التشغيل، ثم بعد ذلك يستخدم هذا الحساب لمقارنة تكلفة البضاعة المباعة بالمبيعات وذلك للوصول إلى الهامش الاجمالي على المبيعات Gross Margins on Sales .

٣ - حساب الأرباح والخسائر ويظهر فيه الهامش الاجمالي المحول من حساب المتاجرة والمصاريف الادارية والبيعة والمالية للوصول إلى صافي الدخل . وتظهر تلك الحسابات بشكل عام على الصورة التالية :

### منشأة وليد الصناعية

حساب التشغيل عن الفترة من

١٩٧٥/١٢/٣١ إلى ٧٥/١/١

من خـ/ المتاجرة (إجمالي التكلفة الصناعية للانتاج)	xxxx	مواد أولية أول المدة	xxx	xxxx
		المشتريات	xxx	
		مصاريف النقل للدخل	xxxxx	
			xxxxx	
		يطرح مواد آخر المدة	xxxxx	
		المواد المستخدمة في الانتاج	xxxxx	
		أجور مباشرة	xxxxx	
		التكلفة الأولية		
		يضاف التكلفة غير المباشرة		
		مواد غير مباشرة	xxxxx	
		أجور غير مباشرة	xxx	
		تكاليف غير مباشرة أخرى:	xxx	

	إهلاك مباني	xxx	
	إهلاك آلات	xxxxx	
	تأمين	xxx	xxx
	+ بضاعة تحت التشغيل أول الفترة	xxx	
	- بضاعة تحت التشغيل آخر الفترة	xxx	xxx
xxxxx			xxxxx

\* يمكن أن يظهر هذا البند في الجانب الدائن من هذا الحساب .

### منشأة وليد الصناعية

حساب المتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٧٥ / ١٢ / ٣١

المبيعات	xxxxx	بضاعة تامة أول المدة	xxxxx	
يخصم :		المحول من حساب التشغيل	xxxxx	
			xxxxx	
مسموحات المبيعات	xxx			
		يطرح بضاعة تامة آخر المدة	xxx	
خصم مسموح به	xxx	تكلفة البضاعة المباعة		xxxxx
صافي المبيعات	xxxxx	الهامش الاجمالي (محول الى حساب الارباح والخسائر		xxx
	xxxxx			xxxxx



## منشأة ولید الصناعية

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٧٥/١٢/٣١

الهامش الاجمالي (من حساب المتاجرة)	xxxx	مصاريف المبيعات:		
إيرادات الأوراق المالية (توزيعات)	xxxx	مصاريف بيعية	xxx	
		اهلاك تركيبات المعارض	xxx	xxx
		مصاريف إدارية		xxx
		مصاريف أخرى:		
		فوائد	xxx	
		مصاريف الديون المشكوك فيها	xxx	
		مصاريف خصم أوراق القبض	xxx	xxx
		صافي الدخل		xxx
	xxxx			xxx

وتعرض تلك الحسابات في معظم الحالات على شكل قوائم، ونحن نميل إلى استخدام هذا الأسلوب في العرض بدلا من أسلوب الحسابات في شكلها التقليدي. وتستخدم ورقة العمل كأساس لاعداد الحسابات الختامية ذلك لأنها تشمل على معظم البيانات اللازمة للقيام بتلك المهمة وفي حالة استخدام أسلوب القوائم في اعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية يتم اعداد قائمة للتكاليف توضح تكلفة البضاعة المباعة على أن تعد قائمة الدخل بعد ذلك في صورة مختصرة، حيث ستظهر تكلفة البضاعة المباعة في قائمة التكاليف في هذه الحالة نعرض فيما يلي لكيفية اعداد قائمة التكاليف على أن ونعرض لشكل الحساب الختامي في هذه الحالة بعد ذلك.

يوجد أشكال عديدة لاعداد قائمة التكاليف اعتماداً على نقطة البدء في اعدادها فهناك قوائم تبدأ بتكلفة الانتاج تحت التشغيل، كما تبدأ بعض القوائم بمخزون البضاعة التامة، والنوع الثالث منها يبدأ بعناصر التكاليف المختلفة. وتوضح فيما يلي هذه النماذج الثلاثة باستخدام بعض الأرقام الافتراضية.

# ١ - في حالة البدء برصيد الانتاج تحت التشغيل:

## منشأة غسان الصناعية

### قائمة تكاليف البضاعة المنتجة والمباعة

عن الفترة من ٧٥/١/١ إلى ٧٥/١٢/٣١

جنيه	جنيه	
٢٥٠٠٠		مخزون الانتاج تحت التشغيل
		عناصر التكاليف:
	١٥٤٠٠٠	مواد*
	٢٠٩٠٠٠	أجور مباشرة.
	<hr/>	
	٣٦٣٠٠٠	التكلفة الأولية
٥٠٩٣٥٠	١٤٦٢٥٠	تكاليف صناعية غير مباشرة
<hr/>	<hr/>	
٥٣٤٢٥٠		
٣٤٢٥٠		يطرح مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة
<hr/>		
٥٠٠٠٠٠		تكلفة الانتاج التام
		<hr/>

	يطرح زيادة مخزون الانتاج التام (غير المباع)
٢٦٠٠٠٠	مخزون البضاعة التامة آخر الفترة
١٢٠٠٠٠	مخزون البضاعة التامة اول الفترة
<u>١٤٠٠٠٠</u>	زيادة مخزون الانتاج التام.
<u>٣٦٠٠٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة
====	

\* قد يكون من المرغوب فيه في بعض الحالات إظهار تفاصيل هذا العنصر كما سبق أن ذكرنا.

#### ب- في حالة البدء برصيد الانتاج التام:

جنيه	جنيه	جنيه	مخزون الانتاج التام أول الفترة
١٢٠٠٠٠			مخزون الانتاج تحت التشغيل اول الفترة
	٢٥٠٠٠		عناصر التكاليف الأولية
		١٥٤٠٠٠	مواد أولية
		٢٠٩٠٠٠	اجور مباشرة
		<u>٣٦٣٠٠٠</u>	التكلفة الأولية
٥٠٩٢٥٠	١٤٦٢٥٠		تكاليف صناعية غير مباشرة
<u>٥٣٤٢٥٠</u>			
٣٤٢٥٠			يطرح مخزون تحت التشغيل آخر الفترة
<u>٥٠٠٠٠٠</u>			تكلفة الانتاج التام آخر الفترة
٦٢٠٠٠٠			(ما بعده)

٦٢٠٠٠٠	(ما قبله)
٢٦٠٠٠٠	يطرح مخزون الانتاج التام آخر الفترة
<u>٣٦٠٠٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة .

جنيه	جنيه	ح- في حالة البدء بعناصر التكاليف :
٣٦٠٠٠		المواد المستخدمة في الانتاج
١٥٤٠٠٠		الأجور المباشرة
<u>٢٠٩٠٠٠</u>		
٣٦٣٠٠٠		التكلفة الأولية
١٤٦٢٥٠		التكاليف الصناعية غير المباشرة
<u>٥٠٩٢٥٠</u>		

		يطرح زيادة مخزون الانتاج تحت التشغيل*
	٣٤٢٥٠	مخزون تحت التشغيل آخر المدة
٩٢٥٠	٢٥٠٠٠	مخزون تحت التشغيل أول المدة
<u>٥٠٠٠٠٠</u>	<u>٢٥٠٠٠</u>	
		تكلفة الانتاج التام
		يطرح زيادة مخزون الانتاج التام آخر المدة
	٢٦٠٠٠٠	مخزون انتاج تام آخر المدة
١٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	مخزون انتاج تام أول المدة
<u>٣٦٠٠٠٠</u>	<u>١٢٠٠٠٠</u>	
====		تكلفة البضاعة المباعة .

\* يلاحظ أنه إذا كان هناك نقص في المخزون فينبغي إستبعاده

واضح أن جميع القوائم السابقة تؤدي الى نفس النتيجة ولكنها تختلف فقط في ترتيب العناصر الواردة بها. ويلاحظ أننا افترضنا ان الانتاج سيتحمل بتكلفته الفعلية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة، إلا أنه في حالة الرغبة في إنتاج بيانات سريعة في الوقت الملائم لاستخدامها في بعض الأغراض الادارية سيتحمل الانتاج بالتكلفة الصناعية غير المباشرة على أساس تقديري، أي باستخدام معدلات التحميل التقديرية، ثم في نهاية الفترة المالية يتم مقارنة التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية مع التكاليف المحملة على الانتاج باستخدام معدلات التحميل التقديرية ويحمل الفرق على حساب تكلفة البضاعة المباعة اذا كان هناك زيادة في التكاليف الفعلية عن التكاليف المحملة على الانتاج، ويستبعد هذا الفرق في حالة النقص، وبالتالي فان هذا الفرق سيظهر في قائمة التكاليف. بمعنى ان قائمة التكاليف ستظهر تكلفة البضاعة المباعة على أساس معدلات التحميل التقديرية بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة ثم بعد ذلك يضاف اليها أو يخصم منها فروق الاستيعاب الخاصة بتلك التكاليف، ويدرس هذا الموضوع بالتفصيل في محاسبة التكاليف في مراحل متقدمة من الدراسة الجامعية.

وجدير بالذكر انه في حالة استخدام قائمة التكاليف لعرض البيانات المتعلقة بالتكلفة الصناعية للبضاعة المباعة، سيكون الحساب الختامي مختصراً جداً حيث تظهر فيه المبيعات ويستبعد الخصومات منها وتقارن بتكلفة البضاعة المباعة من واقع قائمة التكاليف للوصول الى الهامش الاجمالي، ثم تستبعد باقي عناصر المصروفات للوصول الى صافي الربح على الصورة التالية ( الأرقام مفترضة):

جنيه	جنيه	جنيه
المبيعات		٦٠٠٠٠٠
يطرح تكلفة البضاعة المباعة		٣٦٠٠٠٠
(من واقع قائمة التكاليف)		_____
الهامش الاجمالي على المبيعات		٢٤٠٠٠٠
يخصم منه:		
مصاريف بيعية	٥٤٠٠٠	
بعده	٥٤٠٠٠	٢٤٠٠٠٠

٥٤٠٠٠	ما قبله
	مصاريف ادارية:
٣٠٠٠٠	مرتبات ومكافآت وغيرها
٥٥٠٥٠ ٢٥٠٥٠	مصاريف ادارية عامة
	مصاريف أخرى:
١٥٠٠	مصاريف الديون المشكوك فيها
١١٣٥٥٠ ٤٥٠٠ ٣٠٠٠	مصاريف الفوائد
١٢٦٤٥٠	صافي الدخل
=====	

#### ٥ - قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة والقائمة الموحدة:

إلترمنا في العرض السابق بحساب النتيجة ذو المراحل المتعددة والذي يظهر فيه بيانات متعددة تكون ذات فائدة لادارة المشروع مثال ذلك الهامش الاجمالي على المبيعات، وصافي الدخل قبل الضرائب وصافي الدخل بعد الضرائب. ولا شك أن رقم الهامش الاجمالي يوضح للمنشأة ما يحققه النشاط البيعي من إيرادات تستخدم في تغطية المصاريف الادارية والبيعة، كما أن صافي الدخل قبل الضرائب وإظهار الضرائب يوضح طبيعة العبء الضريبي وكيف أنه يمثل حصة الحكومة في ذلك الدخل.

ويرى بعض الكتاب أن قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة غير ضرورية، ويفضلون استخدام قائمة تظهر فيها جميع الإيرادات من جميع المصادر ثم جميع المصروفات بعد ذلك. ويبررون ذلك على أساس أن صافي الدخل هو عبارة عن المبلغ النهائي الذي يتحسن به وضع المنشأة عما كان في أول الفترة بعد اخذ جميع المصاريف والأعباء اللازمة لانتاج الإيرادات في الاعتبار. ويعترض هؤلاء الكتاب

على القائمة المتعددة المراحل على أساس أنها قد تحمل على الانطباع أن هناك اولويات في إسترداد المصروفات المختلفة، بمعنى أن تكلفة البضاعة المباعة تسترد أولا وبعد ذلك تسترد المصاريف البيعية والادارية. كما أنه في حالة اظهار صافي دخل العمليات ثم إضافة الفوائد للوصول إلى صافي الدخل النهائي فان هذا يعني أن هذه الفوائد يتم تحصيلها دون مصروفات في حين أن جزء من المصاريف الادارية يتعلق بتحصيل تلك الفوائد. ولكننا نرى في هذا المجال ان كلا القائمتين يمكن ان تستخدم، فالقائمة التفصيلية قد تستخدم داخليا أو بواسطة الدائنين أو المهتمين بأعمال المشروع كما أن القائمة المختصرة تستخدم في حالة الرغبة في الافصاح عن التفاصيل المتعلقة بالمنشأة. وتظهر القائمة المختصرة أو ذات المرحلة الواحدة في المثال السابق على الصورة التالية:

**منشأة وليد الصناعية**  
**قائمة الدخل عن السنة المنتهية**  
**في ١٩٧٥/١٢/٣١**

جنيه	جنيه	جنيه	الإيرادات:
١٢٠٠٥٠٠			صافي المبيعات
٧٥٠٠			إيرادات أوراق مالية (توزيعات)
<hr/>			إجمالي الإيرادات
١٢٠٨٠٠٠			
			يخصم منه المصاريف المختلفة:
	١٠١٩٦٠٠		تكلفة البضاعة المباعة
			مصاريف مبيعات:
		٨٤٨٠٠	مصاريف بيعية
<hr/>	<hr/>	<hr/>	بعده
١٢٠٨٠٠٠	١٠١٩٦٠٠	٨٤٨٠٠	

ما قبله	جنيه	جنيه	جنيه
	٨٤٨٠٠	١٠١٩٦٠٠	١٢٠٨٠٠٠
إهلاك تركيبات المعارض	٤٠٠٠	٨٨٨٠٠	
		٣٥٠٠٠	
مصاريف إدارية			
مصاريف أخرى:			
فوائد	١٢٠٠٠		
مصاريف الديون المشكوك فيها	٢٢٠٠		
مصاريف خصم أوراق القبض	١٢٠٠	١٥٤٠٠	
		٢٤٦٠٠	
الضرائب			
مجموع المصاريف			١١٨٣٤٠٠
			<u>٢٤٦٠٠</u>
صافي الدخل			

#### ٦ - بعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير (قائمة الدخل):

سنتناول في هذا الجزء مناقشة بعض الاعتبارات العملية المتعلقة بتصوير قوائم الدخل مثال ذلك كيفية تبويب الإيرادات والمصروفات بتلك القوائم والتفرقة بين المصروفات والخسائر ومعالجة تخفيضات التكاليف، وكيفية معالجة المكاسب والخسائر غير العادية وما يتصل بها من مشاكل ضريبية وكيفية إظهار الالتزام الضريبي في الحسابات الختامية في حالة وجود تلك العناصر الشاذة. وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

#### ٦ - أ - تبويب الإيرادات في قائمة الدخل:

تعتبر الإيرادات الناتجة من عمليات الإنتاج والبيع أهم مصدر للإيرادات في معظم المنشآت، ومن أمثلة الإيرادات الثانوية الأخرى، إيرادات الأوراق المالية،



الفوائد على القروض الممنوحة والمكاسب أو الأرباح الرأسمالية المتعلقة بالتخلص من الأصول طويلة الأجل ومن الأهداف الرئيسية لقائمة الدخل إظهار المصادر الرئيسية للإيرادات وفصل المصادر الرئيسية لها عن المصادر الثانوية، ويجب ان تظهر الخصومات من الإيرادات مطروحة منها في قائمة الدخل وليس مع المصروفات مثال ذلك خصومات ومسموحات المبيعات ومردوداتها فهذه العناصر ليست مصروفات، ولكنها بمثابة إيرادات لم تتحقق.

## ٧ - ب - تبويب المصروفات في قائمة الدخل:

جرى العرف المحاسبي على تصنيف المصروفات في قائمة الدخل بطريقة تساعد القارئ على تفهم العلاقات الهامة بين المصروفات، وقد يتم التصنيف على أساس طبيعة عناصر المصاريف، أو على أساس الوظائف الرئيسية للمشروع، أو على أساس مراكز المسؤولية أو على أي أساس آخر، ونعرض فيما يلي لكل من التقسيم الطبيعي والتقسيم الوظيفي للمصاريف.

## التقسيم الطبيعي Natural Classification

يتم تقسيم المصروفات في بعض القوائم المنشورة على أساس طبيعة عناصر المصروفات، وفي هذا التقسيم يتم تجميع المصروفات في مجموعات تعكس أنواع الموارد المستخدمة خلال الفترة، فعلى سبيل المثال ستظهر المصروفات طبقاً لهذا التقسيم على الصورة التالية:

xxx	الأجور والمرتبات ومصاريف متعلقة بالعاملين
xxx	تكلفة البضاعة والمهمات
xxxx	مدفوعات للخدمات
xxx	إهلاك أصول طويلة الأجل
xxx	ضرائب عقارية

xxx	فوائد
xxx	ضريبة الدخل
—	
xxx	مجموع المصاريف

### التقسيم الوظيفي . Functional classification

وطبقاً لهذا التقسيم يتم وضع المصاريف في مجموعات تفصح عن الوظائف الرئيسية للمشروع على الصورة التالية:

المصرف	الوظيفة
تكلفة البضاعة المباعة	الصنع أو الشراء
المصاريف البيعية	وظيفة البيع وترويج المبيعات
المصاريف الادارية	وظيفة الادارة العامة للمشروع

ولأغراض التقارير الداخلية تزداد الفائدة من التقسيم الوظيفي وذلك عن طريق إظهار المصاريف الخاصة بالوظائف الفرعية مثال ذلك مصاريف مناولة المواد، جدولة الانتاج، التجميع، اللف والحزم وجميع الوظائف الفرعية الأخرى، وذلك لتحديد المسؤولية عن هذه المصروفات على نحو ما سبق أن ذكرنا. ويطبق نفس المبدأ بالنسبة لمصاريف المبيعات وترويجها حيث يتم الفصل بين مصاريف الاعلانات، والاشراف على المبيعات ومصاريف التسليم. وجدير بالذكر أن تخصيص المصروفات بين المجموعات الرئيسية طبقاً لوظائف المشروع ليست عملية سهلة دائماً، فكثير من عناصر المصروفات يمكن إدراجها في أكثر من مجموعة، وبعض تلك العناصر تكون مشتركة بين مجموعتين ويمكن تخصيصها باستخدام أسس تقريبية. ويلاحظ أن تجانس الممارسة بالنسبة لعملية التقسيم سيعطي بيانات تقيس تكلفة أداء الوظائف المختلفة لها ويكون من الممكن الاعتماد عليها.

## ٦ - ج - التفرقة بين المصروفات والخسائر:

يجب أن تظهر الخسائر بوضوح في حسابات النتيجة بشكل متميز عن المصروفات، فقد سبق أن ذكرنا أن الخسائر هي بمثابة نفقات غير منتجة، أو إستنفاد للأصول ليس له علاقة بالإيرادات الجارية أو المستقبلية الناتجة عنه. فأي خسارة ناتجة عن حريق أو خطأ أو أسباب غير طبيعية ينبغي الإفصاح عنها بوضوح في حسابات النتيجة. وغالباً ما تكون التفرقة بين المصروفات والخسارة صعبة في الحياة العملية، إلا أنها هامة جداً للأغراض الإدارية، كما أنه من الضروري الإفصاح عن الخسائر الهامة وغير العادية في القوائم المالية المنشورة، وقد سبق أن عرضنا للمشاكل المتعلقة بالفصل بين المصاريف والخسائر في الفصل السابق.

## ٦ - د - التفرقة بين وفورات وتخفيضات التكلفة والإيرادات:

ينبغي دائماً التفرقة بين وفورات أو تخفيضات التكلفة وبين الإيرادات في القوائم المالية. فالإيرادات كما سبق وأن ذكرنا تنتج عن الزيادة المحققة في قيم الأصول أما التخفيضات في التكاليف فهي بمثابة نفقات إستطاعت المنشأة تجنبها، مثال ذلك الخصومات التي تحصل عليها المنشأة عند شراء البضاعة والأصول طويلة الأجل، فهي تعتبر تخفيضات للتكلفة الخاصة بتلك العناصر.

## ٦ - هـ - مقابلة الإيرادات والمصروفات في حالات معينة:

عندما تقوم المنشأة ببيع بعض أصولها طويلة الأجل فإنه يتم مقابلة التحصل من البيع بالقيمة الدفترية للأصل. على أن تظهر المكاسب أو الخسائر الصافية في قائمة الدخل، وطالما أن هذه العملية ليست من العمليات الرئيسية للمشروع فإن النتيجة النهائية لها هي التي ينبغي الإفصاح عنها.

وفي بعض الحالات تعالج الإيرادات كتخفيض للتكلفة، مثال ذلك الإيرادات المحققة عند بيع بعض المخلفات أو المنتجات الفرعية **By products** فهي غالباً ما تسجل على أنها تخفيض لتكلفة المنتج الرئيسي، ويفترض في تلك المعالجة أن كل من المنتج الرئيسي والفرعي يتتجان من مادة خام واحدة أو من

عملية صناعية واحدة وتكلفتها مشتركة لا يمكن فصلها، وبالتالي فإن تخفيض تكلفة المنتج الرئيسي بالتحصل من بيع المنتج الفرعي يعتبر اجراء مقبولا من الناحية المحاسبية، إلا أنه لا ينبغي التوسع في إجراء عمليات «قابلية الإيرادات بالمصروفات الإجمالية».

#### ٦ - و - المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة :

من المتفق عليه أن المبالغ الكبيرة التي تمثل خسائر أو مكاسب غير عادية ينبغي الانفصال عنها بوضوح في القوائم المالية، ويجب ان يتم تمييزها عن الإيرادات والمصروفات العادية أو الجارية التي تخص الفترة، ويثار بالنسبة لهذه المشكلة كثير من الجدل بين المحاسبين، وذلك حول المكان الذي تظهر فيه تلك العناصر وهل هو قائمة الدخل السنوية العادية ام تعالج في حساب الأرباح المحجوزة الذي يعكس نتائج السنوات السابقة. فيرى بعض الكتاب الأخذ بمفهوم الدخل الشامل All — inclusive income على أساس أن جميع العناصر التي يترتب عليها تغيير في وضع المنشأة عن بداية الفترة ينبغي أن تظهر في قائمة الدخل عن الفترة المعد عنها تلك القائمة. أما الرأي الثاني فيرى أن يقتصر حساب النتيجة على الدخل من عمليات المشروع Current Operating performance income، على أن تعالج المكاسب والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة في حساب الأرباح المحجوزة. ولكل من هذين الرأيين حججه وأنصاره ولكننا نرى أنه ينبغي التوفيق بينهما عند عرض القوائم المالية، بمعنى ان يوضح حساب النتيجة الدخل من عمليات المشروع ثم يبين في مرحلة تالية عناصر الإيرادات والخسائر غير العادية والتسويات المتعلقة بالسنوات السابقة، ويعتبر هذا الرأي حلا وسطا بين الآراء المطروحة في هذا الموضوع.

## أسئلة وتمارين على الفصل الخامس

أولاً: الأسئلة النظرية:

- ١ - إشرح المقصود بالدخل الدوري للمشروع وبين كيفية تحديده إقتصادياً ومشاكل ذلك التحديد.
- ٢ - «يعتبر تحديد الدخل الدوري للمشروع تقديراً في أحسن الأحوال» إشرح هذه العبارة مع التعليل.
- ٣ - «يساعد وجود نظام لمحاسبة التكاليف كثيراً في إعداد الحسابات الختامية في المنشآت الصناعية».
- إشرح هذه العبارة بالتفصيل.
- ٤ - لماذا يعتبر إجراء التسويات الجردية في نهاية السنة المالية ضرورياً لإعداد القوائم الختامية؟
- ٥ - بين كيف يعمل إستخدام قائمة العمل على تسهيل مهمة اعداد الحسابات الختامية وقيود التسوية؟
- ٦ - بين الآراء المختلفة الخاصة بمعالجة التسويات المتعلقة بالسنوات السابقة وأثرها على حسابات النتيجة.
- ٧ - فرق بين مفهوم الدخل الشامل ومفهوم الدخل من العمليات، وبين أهمية كل منها.
- ٨ - إشرح مع التمثيل كيف يمكن معالجة الضرائب في قوائم الدخل في الأحوال العادية وفي حالات وجود عناصر غير عادية.
- ٩ - هل تعتبر معالجة تخفيضات التكلفة بمثابة إيراد إجراء محاسبياً مقبولا؟.
- ١٠ - بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية باختصار:  
- يقاس الدخل الدوري للمشروع عن طريق الحصول على صافي القيمة الحالية للإيرادات والمصروفات خلال الحياة الانتاجية للمشروع.

- يكون تحديد الدخل المحاسبي تحديداً قاطعاً في العادة.
- يعتبر تجانس الممارسة في إعداد القوائم المالية مطلباً غير ضرورياً حتى يمكن الوصول إلى الدخل الحقيقي.
- ليس من الضروري إجراء أي تسويات في نهاية الفترة المالية.
- يساعد استخدام قائمة العمل على تسهيل إجراءات إعداد الحسابات الختامية السنوية أو الشهرية.
- لا علاقة بين نظام محاسبة التكاليف في المشروع وإعداد الحسابات الختامية.
- يمكن معالجة مسموحات المبيعات والخصومات المتعلقة بها كمصروفات.
- يمثل مجموع تكلفة المواد والأجور التكلفة الأولية.
- الفرق بين المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة هو صافي الدخل.
- الهامش الاجمالي على المبيعات هو عبارة عن الفرق بين المبيعات وجميع عناصر المصاريف.
- قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة تفترض عدم وجود أي علاقات بين الأرقام الواردة بها بعكس قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة.
- ليس من الضروري التفرقة بين المصروفات والخسائر في الحسابات المالية المنشورة.
- مبيعات المنتجات الفرعية يمكن أن تخصم من تكاليف المنتج الرئيسي عند إعداد القوائم المنشورة.
- طبقاً لمفهوم الدخل الشامل لا تدرج العناصر المتعلقة بالسنوات السابقة في قائمة الدخل.
- يمكن ان تبين قائمة الدخل كل من الدخل من العمليات والدخل الشامل.

— ينبغي أن يكون هناك بعض الضوابط فيما يتعلق بتحديد العناصر المتعلقة بسنوات سابقة حتى لا يمكن التأثير على صافي الدخل.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

بدأت إحدى المنشآت أعمالها في أول يناير سنة ١٩٦٠ برأس مال نقدي قدرة ١٥٠٠٠ جنيه ومبنى قيمته ٤٥٠٠٠ جنيه، وفي نهاية سنة ١٩٧٠، ظهر المركز المالي للمشروع على الصورة التالية:

الأصول	الخصوم
١٢٠٠٠ نقدية	٢٢٧٠٠ خصوم قصيرة الأجل
٣٢٢٠٠ عملاء (صافي)	٥٠٠٠٠ رهن
٤٧٦٠٠ مخزون	٢٧٣٠٠ أرباح محجوزة
٢٠٨٢٠٠ مباني وتركيبات (صافي)	٢٠٠٠٠٠ رأس المال
<hr/>	<hr/>
٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
=====	=====

ونظراً لظروف الصناعة التي تعمل فيها المنشأة فقد قرر المالك تصفية أعمالها في نهاية سنة ١٩٧٠. وقد تم بيع المخزون بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه، والمباني والتركيبات بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه، وقد تم تحصيل مبلغ ١٢٢٠٠ جنيه من أرصدة العملاء، أما الباقي فقد حول لمنشأة أخرى مقابل الحصول على ١٥٠٠٠ جنيه نقداً. وقد تم دفع جميع المستحقات بالإضافة إلى مبلغ ١٠٠٠ جنيه فائدة مستحقة على الرهن.

فإذا علمت أن الملاك سحبوا من هذا المشروع مبلغ ١٣٢٠٠٠ جنية خلال حياته الانتاجية.

#### المطلوب:

تحديد دخل المشروع طوال حياته الانتاجية، مع بيان ما اذا كان هناك عدم تأكد بالنسبة لبعض النتائج أم لا.

#### التمرين الثاني:

فيما يلي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر منشأة النجار التجارية في ١٩٧٤/١٢/٣١:

جنيه	
١٦٨٥٨٠	مخزون أول المدة من البضاعة
١٣٨٧٦٠	مخزون آخر المدة
١٦١٠٠	مسموحات وخصومات المشتريات
١٨٩٤٦٤٠	المبيعات
٢٩٢٦٠	رسوم إنتاج على المبيعات (رصيد مدين)
٩٣٦٠٠	إهلاك مباني وتركيبات (٧٥٪ للمبيعات ٢٥٪ للإدارة)
٣١٥٤٠	إيجارات محصلة
١٨٦٨٠	فائدة على أوراق الدفع
٨٧٩٢٠	نقل للداخل على المشتريات
٧٧٤٨٨٠	المشتريات
	مصاريف بيعية:
٢٠٣١٢٠	مرتبات وأجور
٢٦٩٢٠	مواد ومهمات



٣٥٧٤٠	خدمات
	مصاريف إدارية:
٢٨٢٧٨٠	مرتبات وأجور
٨٨٤٤٠	خدمات
٢١٢٤٠	مواد ومهمات
١٠٢٧٦٠	مخصص ضرائب

#### المطلوب:

- ١ - إعداد قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة للمنشأة السابقة.
- ٢ - إعداد قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة على أساس تبويب البيانات تبويماً طبيعياً.

#### التمرين الثالث:

فيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية في ١٩٧٥/١٢/٣١:

مواد بالمخازن أول المدة ١٥٤٠٠٠ جنيه، انتاج تحت التشغيل أول المدة ١٤٦٠٠٠ جنيه، انتاج تام أول المدة ٣٠٠٠٠ جنيه، مشتريات المواد الأولية ٣٥٠٠٠٠ جنيه، مسموحات وخصومات على المشتريات ٦٠٠٠ جنيه، مبيعات ١٢٠٠٠٠٠ جنيه، مسموحات وخصومات على المبيعات ٢٢٠٠٠ جنيه، مصاريف النقل للداخل ١٢٠٠٠ جنيه، مصاريف النقل للخارج ٢٨٠٠٠ جنيه، أجور عمال الانتاج ١٩٨٠٠٠ جنيه، اهلاك (٧٥٪ للمصنع، ٢٥٪ للمعارض) ٢٠٠٠٠ جنيه، اضاءة وتدفئة ووقود ١٨٠٠ جنيه، تأمين على المصنع (سنوي) ١٠٠٠ جنيه، مواد غير مباشرة مستهلكة ٤٥٠٠ جنيه، أجور غير مباشرة سنوية

٣٢٠٠ جنيه، مكافآت ومرتبات بيعية ١٣٢٦٠٠ جنيه، إعلانات دورية ٢٤٤٠٠ جنيه، مكافآت ومرتبات إدارية ٧٢٨٠٠ جنيه، خدمات إدارية مختلفة ٢٣٢٠٠ جنيه، أرباح محجوزة ٨٢٠٠٠، خسائر نتيجة لحريق أصاب أحد الآلات ٦٠٠٠ جنيه، تبرعات ٢٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت:

- ١ — يبلغ رصيد مخازن المواد الأولية آخر المدة ١٢٣٠٠٠ جنيه، والإنتاج تحت التشغيل ٧٣٢٠٠ جنيه، والإنتاج التام ٤٢٠٠٠ جنيه.
- ٢ — تبلغ مستحقات الأجور المباشرة ٤٥٠٠ جنيه، وغير مباشرة ٢١٠٠ جنيه.
- ٣ — لم يتم سداد ايجار الشهر الأخير لمباني الإدارة ويبلغ ١٢٠٠ جنيه.
- ٤ — هناك فاتورة اضاءة عن الفترة الأخيرة من السنة لم تسدد قيمتها ٥٠٠ جنيه (٣٠٠ جنيه للمصنع، ٢٠٠ جنيه للمعارض).

المطلوب: تصوير قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن سنة ١٩٧٥.

التمرين الرابع:

أ — بدأت إحدى المنشآت اعمالها في سنة ١٩٧٨، وفيما يلي بعض العمليات التي قامت بها خلال الشهر الأول من السنة:

- ١ — بلغت مشتريات المواد الأولية ٥٢٠٠٠ جنيه. منها ٢٠٠٠ جنيه. مصاريف نقل للدخل دفعت نقداً.
- ٢ — كانت المواد المستخدمة في الإنتاج ٤٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ — بلغت الأجور المباشرة الشهرية ٨٠٠٠٠ جنيه والأجور غير المباشرة ٢٠٠٠٠ جنيه. والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى ٦٠٠٠٠ جنيه.

٤ - بلغت تكلفة الإنتاج التام ١٨٠٠٠٠ جنيه. كما بلغت تكلفة البضاعة المسلمة للعملاء ١٥٠٠٠٠ جنيه وقيمة المبيعات ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

#### والمطلوب:

- ١ - اعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة.
- ٢ - اعداد قائمة التكاليف عن الشهر مبتدأ برصيد المواد المستخدمة في الإنتاج.

ب- فيما يلي بعض الأصدّة والعمليات الخاصة بشركة النجاح للصناعة خلال فترة التكاليف المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١:

- ١ - بلغ رصيد مخازن أول الفترة ٥٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الإنتاج تحت التشغيل ٧٠٠٠٠ جنيه، ورصيد حساب الانتاج التام ٦٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - كانت مشتريات المواد الأولية ١٢٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت المواد، الصادرة من المخازن ٩٣٠٠٠ جنيه، منها ٣٠٠٠ جنيه مواد غير مباشرة.
- ٣ - كانت أجور عمال الانتاج المدفوعة خلال الفترة ٣٥٠٠٠ جنيه، والتكاليف الصناعية غير المباشرة الأخرى (غير المواد) ٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٤ - هناك أجور مستحقة قدرها ٥٠٠٠ جنيه، كما تبلغ التكاليف غير المباشرة المدفوعة مقدماً ٢٠٠٠ جنيه.
- ٥ - بلغ رصيد حساب الانتاج التام آخر الفترة ٢٠٠٠٠ جنيه، وبلغت تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة ١٨٠٠٠٠ جنيه.

#### والمطلوب:

اعداد ورقة العمل الجزئية لاثبات العمليات السابقة.

التمرين الخامس:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر محلات المنتجات المعدنية في

١٩٧٥/١٢/٣١.

نقدية		٢٢٥٠٠
عملاء		٧٤٣٠٠
أوراق قبض		٤٢٧٠٠
تأمينات غير مستفذة		١٨٠٠
مخازن المواد الأولية		١٢٢٤٠٠
إنتاج تحت التشغيل		١٣٨٦٠٠
مخازن الانتاج التام		١٧٨٤٠٠
تكلفة البضاعة المباعة		٣٢٢٣٠٠
تكاليف صناعية غير مباشرة		١٦٨٠٠
مباني المصنع		١٠٠٠٠٠
آلات وتركيبات المصنع		٢٠٠٠٠٠
تركيبات المعارض		٨٠٠٠٠
أراضي		١٢٠٠٠٠
موردون	١١٢٧٠٠	
أوراق دفع	٢٢٣٠٠	
أرباح محجوزة	٥٩٠٠٠	
بعده	٢٠٤٠٠٠	١٤١٩٨٠٠

ما قبله	٢٠٤٠٠٠	١٤١٩٨٠٠
رأس المال	٥٠٠٠٠٠	
أجور عمال الانتاج		٨٢٧٠٠
مرتبات ومكافآت إدارية		٧٢٤٠٠
مصاريف إدارية مختلفة (خدمات)		٢٣٦٠٠
مرتبات ومكافآت بيعية		٦٧٣٠٠
إعلانات دورية		١٣٧٠٠
مبيعات	٩٨٠٠٠٠	
خصومات ومسموحات المبيعات		٤٥٠٠
	<u>١٦٨٤٠٠٠</u>	<u>١٦٨٤٠٠٠</u>

فلذا علمت:

- ١ - بلغت المواد الصادرة من المخازن خلال فترة التكاليف الأخيرة من السنة ٢٧٦٠٠ جنيه مواد مباشرة، ٣٤٠٠ مواد غير مباشرة.
  - ٢ - بلغ الانتاج التام أثناء فترة التكاليف الأخيرة ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
  - ٣ - بلغت تكلفة البضاعة المباعة خلال هذه الفترة ٢٨٠٠٠٠ جنيه.
  - ٤ - كانت مستحقات الأجور المباشرة في نهاية السنة ٣٦٠٠ جنيه وغير المباشر ١٢٠٠ جنيه.
  - ٥ - يبلغ قسط التأمين السنوي الذي ينبغي إستفاده من البوليصة المقدمة ١٨٠٠ جنيه ويوزع التأمين مناصفة بين المصانع والمعارض.
  - ٦ - يبلغ اهلاك الآلات والتركيبات ١٠٪، والمباني ٢٪ على أساس القسط الثابت، ويتم إثبات الاهلاك سنوياً.
  - ٧ - هناك إعلانات وكتالوجات متعلقة بتسويق أحد المنتجات لم يتم توزيعها بعد قيمتها ١٧٠ جنيه.
- المطلوب: إعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل المحاسبي بعد أخذ تلك الملاحظات في الاعتبار ( استخدام قائمة العمل).

## التدوين السادس

فيا يلي ورقة العمل الجزئية لشركة البعاج الصناعية في ١٢/٣١/١٩٧٨ :

الميزانية العمومية	الحسابات الختامية		المران بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة		البيان
	أصول	مصرفات إيرادات	له	منه	له	منه	له	منه	
									.....
٢٢٠٠٠							٢٠٠٠٠		مخزون البضاعة
								١٥٠٠٠	التكاليف الصناعية غير
١٥٠٠٠							٣٠٠٠		المباشرة
٣٠٠٠٠							٣٥٠٠٠		أجور عمال
							٢٠٠٠٠		الانتاج تحت التشغيل
									الانتاج التام
									تكلفة البضاعة المباعة

المطلوب : استكمال النقص في ورقة العمل وأعداد قيود اليومية اللازمة لآليات العمليات السابقة وتضمين قائمة

التكاليف .

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ورقة العمل الخاصة بشركة العبور التجارية في ١٢/٣١/١٩٧٩ :

الميزانية العمومية	الميزانية الختامية		الميزان بعد التسويات		التسويات		ميزان المراجعة		البيان
	خصوم	أصول	مصرفوات	ايرادات	له	منه	له	منه	
٥٠٠٠		٤٥٠٠٠						٥٠٠٠٠	محزون البضاعة
								٣٥٠٠٠	أجور عمال
								٣٠٠٠٠	تكاليف صناعية غير مباشرة
		٤٥٠٠٠						٧٠٠٠٠	انتاج تحت التشغيل
		٢٠٠٠٠						٦٠٠٠٠	انتاج تام
٥٠٠٠			٢٠٠٠٠٠						تكلفة بضاعة مباعة
						٥٠٠٠			اجور مستحقة
									تكاليف صناعية مدفوعة
		٨٠٠٠						٨٠٠٠	مقدما

المطلوب:

استكمال النقص في ورقة العمل وإعادة قيد اليومية لإثبات العمليات السابقة وتصوير قائمة التكاليف.

## التعريف الثامن :

فيا يلي بعض الأرصدة والبيانات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى المنشآت في ١٩٨٠/١٢/٢١ : ٧٠٠٠٠٠ جنية آلات، ٢٥٠٠٠٠ جنية مباني المصنع، ٢٥٠٠٠٠ مخزون المواد أول الفترة، ٦٠٠٠٠٠ جنية مخزون مواد آخر الفترة، ٦٥٠٠٠٠ جنية صافي المشتريات، ٤٠٠٠٠٠ جنية مواد مباشرة مستخدمة في الإنتاج، ٥٠٠٠٠ جنية مواد غير مباشرة مستخدمة، ٣٠٠٠٠ جنية مواد أعيدت من عنابر الإنتاج لعدم صلاحيتها ٤٠٠٠٠٠ جنية مواد مرسله للفحص لدى المعامل، ١٨٠٠٠٠ جنية انتاج تحت التشغيل أول الفترة، ٥٠٠٠٠ جنية إنتاج تحت التشغيل آخر الفترة، ٧٠٠٠٠٠ جنية إنتاج تام أول الفترة، ٥٠٠٠٠٠ جنية إنتاج تام آخر الفترة، ٦٦٠٠٠٠ جنية إجمالي الأجور منها ٦٠٠٠٠ أجور غير مباشرة، ١٣٠٠٠ جنية إصلاحات وصيانة منها ١٠٠٠٠ جنية إصلاحات جوهريه بالآلات، ١٠٠٠٠ جنية اضاءة وتدفئة ووقود، ٦٠٠٠٠ جنية عمولة مبيعات ٤٠٠٠٠ جنية مرتبات وكلاء البيع، ٣٥٠٠٠ جنية مصاريف نقل للخارج، ١٥٠٠٠٠ جنية معارض، ١٥٠٠٠ جنية مصاريف إهلاك معارض، ٣٠٠٠٠٠ جنية حملة اعلانية (تستهلك على ثلاث سنوات)، ٦٠٠٠٠ جنية مرتبات ومكافآت، ٤٠٠٠٠ جنية إيجار مبنى الإدارة، ٢٠٠٠٠٠ جنية مهمات مكتبية، إستخدمت المنشأة منها خلال العام ٥٠٠٠٠ جنية، ٢٠٠٠٠ تبرعات، ٣٠٠٠٠ مصاريف الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠ جنية شهرة المحل، ٥٠٠٠٠ جنية علاوة اصدار الأسهم، ٤٠٠٠٠ جنية مطالبات عن تعويضات للغير، ٢٠٠٠٠٠ جنية كمبيالات مخصصة، مبيعات ٣٠٠٠٠٠٠ جنية، ٥٠٠٠٠ جنية خصومات ومسموحات المبيعات.

فإذا علمت أن :

- ١ - إهلاك مباني المصنع ٢٪ وإهلاك الآلات ١٠٪
- ٢ - لم يتم إثبات التأمين على المصنع وقدره ٢٠٠٠٠ جنية.
- ٣ - هناك فاتورة إضاءة لم تدفع بعد قيمتها ٢٠٠٠ جنية.
- ٤ - أعدمت المنشأة دينا أثناء السنة قيمته ٥٠٠٠ جنية.



المطلوب : إعداد قائمة التكاليف (إبدأ بعناصر التكاليف) وقائمة الدخل لهذه المنشأة عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١١/٣١ .

من إمتحانات كلية التجارة جامعة الاسكندرية دور مايو ١٩٨١ .

التمرين التاسع :

فيما يلي بعض المعلومات التي ظهرت في قائمة الدخل المتعلقة بإحدى الشركات عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ . والمطلوب إعادة صياغة هذه المعلومات وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بفرض أن ضريبة الدخل هي ٤٠٪ .

جنيه

٤٠٠٠٠

دخل العمليات

عناصر غير عادية :

(١٠٠٠٠)

خسائر بيع أصول

٣٠٠٠٠

صافي الدخل

جنيه

٨٥٠٠٠

الأرباح المحجوزة

رصيد ١٩٨٠/٧/١

يطرح تعويضات مدفوعة بحكم قضائي

١٥٠٠٠

متعلقة بالسنة الماضية

٧٠٠٠٠

رصيد

٣٠٠٠٠

يضاف صافي دخل العام

١٠٠٠٠٠

٢٠٠٠٠

يطرح توزيعات

٨٠٠٠٠

الرصيد في ١٩٨١/٦/٣٠

## التمرين العاشر :

فيما يلي قائمة دخل تقوم على المفهوم الشامل للدخل والمعدة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٠ .

جنيه	جنيه
٣٦٠٠٠٠	صافي المبيعات
	مكاسب ناتجة عن إرتفاع اسعار
١٦٠٠٠	الأوراق المالية بالمحفظة
<hr/>	
٣٧٦٠٠٠	المجموع
١٧٠٠٠٠	يطرح تكلفة بضاعة مباعه
٧٥٠٠٠	مصروفات العمليات الجارية
١٣٠٠٠	خسائر بيع أصول
٢٠٠٠٠	إحتياطي طوارئ
١٥٠٠٠	توزيعات
٣٤٣٠٠٠	ضرائب مستحقة
<hr/>	
٢٣٠٠٠	صافي الدخل
<hr/>	

## المطلوب :

- ١ - إعادة صياغة قائمة الدخل وفقاً للمبديء المحاسبية المتعارف عليها .
- ٢ - إعداد قائمة الأرباح المحجوزة بفرض ان الرصيد أول العام كان ١٠٥٠٠٠ جنيه .

## التمرين الحادي عشر :

فيما يلي به س المعلومات التي أمكن الحصول عليها من دفاتر إحدى الشركات

الصناعية عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ ، علماً بأن هذه الشركة ليس لها نظام لمحاسبة التكاليف ، وتستخدم طريقة المخزون الدوري .

جنيه	
٥٨٠٠٠	مشتريات مواد أولية
٣٠٠٠	تكاليف متعلقة بمشتريات المواد
١٠٠٠	مردودات ومسموحات مشتريات
١٢٠٠٠	أجور مباشرة
؟	تكاليف صناعية غير مباشرة
٩٢٠٠٠	تكاليف الإنتاج خلال الفترة
؟	تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة
١٥٨٠٠٠	مبيعات البضاعة
٣٥٠٠٠	مشتريات بضاعة
١٠٠٠	تكاليف شراء بضاعة
٢٠٠٠	خصم كمية على المبيعات
٨٠٠٠	التغير في مخزون مواد أولية بالنقص
٧٠٠٠	التغير في مخزون بضاعة تحت التشغيل بالزيادة
٢٤٠٠٠	مخزون إنتاج تام أول الفترة
صفر	التغير في مخزون الإنتاج التام
٥٠٠٠	مصروفات بيعية
٤٠٠٠	مصروفات إدارية

المطلوب :

اعداد قائمة التكاليف وقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١



## البَابُ الثالث

في الميزانية العمومية  
بجرد وتقييم الأصول قصيرة الأجل



عرضنا في الباب السابق لمشاكل تحقق وقياس الايرادات والمصروفات وتصوير حسابات النتيجة باستخدام الأساس البيعي، نظراً لأن هذا الأساس هو أكثر الأسس ملائمة وقبولا بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية بصفة عامة، كما سبق أن ذكرنا، ونعرض في هذا الباب لتصوير الميزانية العمومية باستخدام نفس الأساس السابق، على أننا سنتناول مشاكل إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية باستخدام أسس تحقق أخرى وذلك في الباب الخامس من هذا الكتاب، وبعد أن ننتهي من مشاكل جرد وتقييم جميع عناصر الأصول والخصوم بالميزانية المعدة على الأساس البيعي في البابين الثالث والرابع.

وينقسم هذا الباب إلى أربعة فصول رئيسية، يعالج الفصل الأول منها الميزانية العمومية وتبويبها ودورها كتنظيم مالي، والحدود المفروضة عليها في هذا المجال، أما الفصل التالي فيخصص لدراسة مشاكل التحقق والتقييم بالنسبة للأصول قصيرة الأجل فيما عدا البضاعة (الأصول السائلة). ذلك لأننا سنخصص للمخزون السلمي فصلين في هذا الباب هما، الفصل السادس والفصل السابع، وسيخصص الفصل السادس لدراسة مشاكل تحقق وجرد جميع عناصر المخزون، أما الفصل السابع فسيعالج مشاكل تقييم المخزون السلمي في الميزانية العمومية وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

## الفصل (الساوس)

### في الميزانية العمومية كتنقرير عن المركز المالي

#### ١ - مقدمة :

الهدف من إعداد الميزانية العمومية هو توضيح أين تقف المنشأة، إن الميزانية هي عبارة عن ملخص تاريخي لكل من الأصول أو المنافع الاقتصادية المستقبلية التي ستحصل عليها المنشأة، أو الخصوف التي تملكها الوحدة الاقتصادية كنتيجة لبعض العمليات الحالية أو الماضية، والالتزامات أو الخصوم الناتجة عن العمليات الماضية والحاضرة والتي تتطلب تسوية في المستقبل عن طريق إستخدام أصول أو تقديم خدمات. كما توضح الميزانية نتيجة لظهور العنصرين السابقين، حقوق الملكية، وهي عبارة عن الفرق بين الالتزامات والأصول الخاصة بالوحدة الاقتصادية.

وسيخصص هذا الفصل لفكشة مدى دلالة الميزانية العمومية، والحدود التي تقف عندها والفروض المحاسبية المؤثرة على الميزانية أو التي تقوم عليها الميزانية العمومية، وعرض الميزانية، والعناصر الهامة التي ينبغي أن تفصح عنها. نصوص، ومستويات الإفصاح المختلفة أو معاييرها، والأشكال المختلفة للميزانية.

#### ٢ - دلالة الميزانية العمومية وحدودها:

كانت الميزانية العمومية تعتبر في وقت من الأوقات أهم القوائم الناتجة عن المحاسبة، ولكن بدى بعد ذلك واضحاً أن المقدرة الإبرادية للمشروع تعتبر من العوامل المتحركة والمحددة لمركزه المالي، كما بدأ مستخدمو القوائم المالية يشعرون بالحدود المفروضة على قائمة المركز المالي، ونتيجة لذلك بدأت الميزانية العمومية تحتل مرتبة ثانوية بالنسبة لقائمة الدخل، ولا يعني هذا بالضرورة أن الميزانية العمومية



أصبحت عديمة الأهمية أو المنفعة، إن الميزانية العمومية، وخاصة عندما تشتمل على بيانات مقارنة في تواريخ زمنية مختلفة، توفر بيانات كثيرة للدائنين، والمساهمين الحاليين والمحتملين وإدارة المشروع وأفراد الجمهور، ومن بين ما توضحه الميزانية من بيانات مدى ما يتوافر لدى المشروع من سيولة في الفترة القصيرة، والالتزامات التي ينبغي أن يواجهها المشروع في المستقبل، ومصالح الدائنين وحقوق الملكية والاتجاهات المختلفة لتطور تلك العناصر وما إذا كانت في صالح المنشأة أم لا. وبناء عليه فإنه يمكن القول أن قائمة المركز المالي تلقى كثيراً من الضوء على وضع المشروع ومركزه ويضاف ذلك بطبيعة الحال إلى ما توفره قوائم الدخل من ضوء على نتيجة أعمال المشروع.

ومن الناحية المثالية فإن قائمة الأصول والالتزامات الظاهرة في الميزانية سنشمل على جميع تلك العناصر، كما أنها ستوضح بالنسبة لكل منها قيمتها الاقتصادية الحالية، وبناء على ذلك فإن نتيجة المقاصة بين الأصول والالتزامات سكر بثبات القيمة الحقيقية لحقوق الملكية، أو قيمة مصالح الملاك في الوحدة الاقتصادية، ولكن هذا لا يحدث أو غير قابل للتطبيق عملاً. إن القصور الرئيسي في الميزانية يرجع إلى عدم قدرة المحاسبين على قياس قيمة توليفة أو مجموعة الأصول التي تتكون منها الموارد الإضافية المتاحة للمشروع أو التي يتكون منها المشروع. إن القيمة الحقيقية لأي توليفة أو مجموعة من صافي الأصول هي القيمة الحالية لتدفق الإيرادات المستقبلية التي ستحققها المنشأة للملاكها، ولا شك أنه إذا استطعنا قياس صافي القيمة الحالية لهذه الطريقة فإن الميزانية ستمثل حينئذ مصدراً هاماً ومفيداً للمعلومات عن أي مشروع. كما أن تصوير الميزانية العمومية بالطريقة السابقة، سترتب عليه انتهاء دور مورصات الأوراق المالية في الدول الرأسمالية، ذلك لأن الميزانية العمومية ستعبر عن القيمة الحقيقية لرأس المال، وليس من المتصور أن نجد مستثمر يكون على استعداد لأن يدفع أكثر من تلك القيمة.

ونتيجة لعدم قدرة المحاسبين وغيرهم على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية بدقة كافية تسمح بتطبيق الأسلوب السابق في إعداد الميزانية، فيتم إعدادها باستخدام أسس وأساليب مختلفة عن الأسلوب السابق. فمثلاً نجد أنه من

الضروري استخدام طريق غير مباشرة للتقييم للوصول إلى قيمة بعض الأصول والالتزامات في الميزانية العمومية كما سنرى فيما بعد بالنسبة لجميع الأصول والخصوم، وبالإضافة إلى ذلك فإنه ليس من المستطاع تمييز وتقييم كثير من العوامل التي تؤثر بشكل كبير على المشروع في أي لحظة، مثال ذلك نوعية وخبرة الإدارة والعاملين بها، ومركز المنشأة في السوق وسمعة منتجاتها، وإحتمالات النمو فيها نتيجة لطبيعة عملياتها وتنوعها، فجميع هذه العوامل غير الملموسة تؤثر بلا شك على مركز المشروع المالي في أي لحظة من اللحظات، وجميعها لا يتم إثباته والتقرير عنه بطريقة مباشرة، وبالتالي لا تفصح عنها الميزانية العمومية.

وجدير بالذكر أن معظم القرارات الإدارية والاستثمارية تعتمد على تقدير الأحداث المستقبلية، ولكن كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي بمثابة قوائم تاريخية، تكون مفيدة لأنها تعطي مؤشرات أو أبعاد تفيد في إعداد التقديرات عن المستقبل. ويرى كثير من المراقبين في الآونة الأخيرة، وخاصة في مجال مناقشة الاجراءات المحاسبية، أنه طالما ان الميزانية العمومية لا تعكس أو لا تظهر القيمة Value، ولهذا ليس من الضروري الاهتمام بالأرقام التي تظهر فيها. ولكن هذا الرأي ينقصه الدقة، ذلك لأن القول أنه يمكن إعداد قائمة دخل جيدة ولها دلالة واضحة، دون أن يكون هناك قائمة مركز مالي جيدة وذات دلالة واضحة، يعني عدم فهم العلاقة بين هاتين القائمتين. إن قوائم المركز المالي تعتبر حلقات إتصال رئيسية بين سلسلة قوائم الدخل، وتتحدد قوة هذه السلسلة، بطبيعة الحال، بقوة أضعف الحلقات فيها. وبالتالي فإن أي ضعف أو عدم وضوح في قوائم المركز المالي ينعكس على قوائم الدخل. وبناء على ذلك فإنه من المتطلبات الرئيسية لأعداد بيانات سليمة متجانسة عن الدخل ضرورة وجود بعض الفروض التي تحكم القيم المختلفة التي تظهر بالميزانية، والتي يتم تطبيقها أو إفتراضها بطريقة متجانسة مع الزمن. أما النظر إلى الميزانية على أنها قائمة تحتوي على الأرصدة المتبقية التي لم ترحل إلى قوائم الدخل فيترتب عليه عدم ملائمة تلك القائمة حتى لخدمة وظيفتها المحددة. وسنعرض فيما يلي باختصار الفروض التي تعد على أساسها الميزانية العمومية أو التي تؤثر بوضوح على أرقام الميزانية العمومية.

### ٣ - الفروض المحاسبية التي تعد الميزانية العمومية على أساسها:

تؤثر بعض الفروض المحاسبية بدرجة كبيرة على الأرقام التي تظهر بالميزانية العمومية، وقد سبق أن درسنا هذه الفروض بالتفصيل في الجزء الأول من هذه السلسلة، ولهذا سنركز هنا فقط على تأثيرها على الميزانية العمومية.

سبق أن ذكرنا في الباب السابق من هذا الكتاب أن فكرة تحقق الدخل في المحاسبة تؤثر بدرجة كبيرة على قياس الدخل الدوري للمشروعات، إن هذه الفكرة تضع الأساس في التمييز بين طرق التقييم المستخدمة بالنسبة للأصول المختلفة التي تظهر في الميزانية العمومية. إن الأصول ذات الطبيعة العامة أو الأصول النقدية أو السائلة Money resources أو Quick assets تظهر في الميزانية العمومية برقم يعادل تقريباً قيمتها الحالية، مثال ذلك النقدية، الاستثمارات قصيرة الأجل، أرصدة العملاء، فجميع هذه العناصر هي بمثابة عناصر محققة أو قوة شرائية متاحة للمشروع. أما بالنسبة لمجموعة أخرى من الأصول والتي يمكن ان نطلق عليها اصطلاح الموارد المنتجة Productive resources أو الأصول التي تعتبر بمثابة تراكم للتكلفة Cost Aggregate Assets فتظهر في الميزانية بالتكلفة، أي بالمبلغ الأصلي الذي انفقته المنشأة في سبيل الحصول على خدمات الأصل، طالما أن الأصل ما زال صالحاً للاستخدام ويعتبر المخزون والمدفوعات المقدمة بمثابة أمثلة على الأصول المنتجة قصيرة الأجل، والتي ستتحقق (ستساهم في الإيرادات) في وقت قريب. أما المباني والتركيبات والاستثمارات في الشركات التابعة فهي بمثابة إرتباطات طويلة الأجل وستتحقق (ستساهم في الإيرادات) على فترات محاسبية طويلة.

وبناء على ما سبق يمكن القول أنه بينما أن الأصول التي تمثل إرتباطات طويلة الأجل يتم التقرير عنها على أساس التكلفة التاريخية الناتجة عن الحصول عليها، فإن الأصول السائلة تعتبر قيمتها بمثابة تقريب للقيمة الحالية، وتحكم تلك الفوضى في التقييم المحاسبية على أصول المشروع.

وطالما أن الخصوم هي بمثابة إلتزامات تتطلب إستخدام أصول أو أداء خدمات، فإن التقييم الملائم لها في الميزانية هو النقدية (أو القيمة النقدية أو القيمة النقدية المقابلة) اللازمة للتخلص أو لسداد الإلتزام في تاريخ الميزانية. فإذا كان الإلتزام

يتطلب إستخداماً للتقديرة بعد فترة من الزمن، فانه ينبغي تقييمه على أساس القيمة الحالية (القيمة المخصصة باستخدام سعر الفائدة السائد في السوق) للمدفوعات المستقبلية اللازمة لتسوية الالتزام، وذلك على نحو ما سبق ان ذكرنا في الباب السابق. إن تقييم الأصول والخصوم في الميزانية العمومية يرتبط بشكل كبير بقياس الدخل، فطالما أن الإيرادات تنتج عن زيادة الأصول أو نقص الالتزامات، كما ان المصروفات تنتج عن زيادة الالتزامات وتناقص الأصول، فان مشكلة تقييم الأصول والالتزامات ترتبط بشكل كبير بمشكلة قياس الدخل.

ومن الفروض الرئيسية التي تؤثر على قائمة المركز المالي فرض استمرار المشروع The going concern Assumption فالمحاسب يفترض دائماً أن المشروع مستمر في أعماله لفترة غير محدودة من الزمن، ويطلق على هذا الفرض فرض الاستمرار أو المنشأة المستمرة. وبناء على هذا الفرض فان المحاسب لا يأخذ في الاعتبار احتمالات سداد بعض الالتزامات بقيمة أكثر من قيمتها الحالية، كما أنه لا يأخذ في الاعتبار أيضاً ان هناك بعض الأصول يمكن فقط تصفيتها بخسارة، وبالإضافة إلى ذلك فان مبدأ الاستمرار يوفر الأساس المنطقي لتسجيل المنافع الاقتصادية المحتملة كأصول، والمدفوعات المستقبلية المحتملة كالتزامات.

ولا يعني فرض الاستمرار بقاء المشروع بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيظل موجوداً فترة كافية لتنفيذ المشروعات الحالية ومقابلة إرتباطاته القائمة. ويؤثر هذا الفرض على تصنيف وتبويب الأصول والخصوم في الميزانية العمومية، فطالما أنه من المفروض ان الأصول ستستخدم والالتزامات ستدفع في خلال أعمال المشروع العادية، فانه ليس من الضروري تقييمها على أساس قيمة التصفية او تصنيف الالتزامات حسب الأولوية القانونية لها عند التصفية.

ويؤثر فرض الوحدة المحاسبية بدرجة كبيرة على البيانات المحاسبية، فالبيانات المحاسبية يتم عادة تقريرها وتلخيصها بالنسبة لوحدة اقتصادية معينة، ويمكن التمييز بين ثلاثة أشكال قانونية للوحدة المحاسبية، المنشآت الفردية، شركات الأشخاص، والشركات المساهمة. وبصرف النظر عن الشكل القانوني للوحدة المحاسبية، فان المنشأة تعتبر وحدة مستقلة يتم تمييز أنشطتها وشؤونها عن أنشطة وشؤون الملاك.

ويظهر تأثير هذا الفرض بشكل واضح عندما يقاس الدخل المحقق للوحدة في شكل زيادة محققة في صافي الأصول، وليس عندما يوزع على الملاك. كما أن أي التزام على المنشأة للملاك يظهر ضمن الخصوم بالميزانية.

وكثيراً ما يواجه المحاسبون بمشكلة إعداد القوائم المالية لمجموعة من الوحدات الاقتصادية التي لا تكون وحدة قانونية واحدة، مثال ذلك القوائم المجمعة لبعض المنشآت المستقلة ولكنها تخضع لسيطرة واحدة من ناحية الملكية. كما أنه من الممكن إعداد القوائم المالية لوحدات صغيرة مثل الأقسام في وحدة اقتصادية معينة.

وفترض المحاسبون أيضاً عند إعداد القوائم المالية أن وحدة النقد تعتبر وحدة نموذجية مفيدة للقياس، ويسمى هذا الفرض بالفرض النقدي The monetary assumption. ويؤثر هذا الفرض على الميزانية، ذلك لأن كل أصل من الأصول يدرج بها على أساس قيمته النقدية المعبر عنها بجنهيات مدفوعة في فترات مختلفة، وبالتالي لها قيمة حقيقية مختلفة وخاصة في حالة وجود تغييرات في المستوى العام للأسعار.

ومن الطبيعي أنه إذا غيرنا الفرض النقدي وقمنا بأعداد القوائم المالية على أساس القيم الجارية للجنهية، فإن الأصول الانتاجية وحقوق الملكية ستأثر بهذا التغيير بشكل كبير، على أساس أن الأصول السائلة والالتزامات الجارية تظهر في الميزانية العمومية بقيم تقترب من قيمتها الجارية، وبالتالي فهي تكون معبرا عنها بالقيمة الجارية للجنهية. إن التقييم المحاسبي للأصول الإنتاجية، هو في حقيقته، خليط من التكاليف المعبر عنها بجنهيات ذات قيم مختلفة، وبنفس الطريقة فإن رأس المال والأرباح المحجوزة في جانب الخصوم من الميزانية يعبر عنها بجنهيات تخص فترات ماضية، وسنعالج هذا الموضوع بشيء من التفصيل عند معالجة مشاكل تقييم الأصول طويلة الأجل في هذا الكتاب.

وأخيراً فإن مفهوم الإفصاح Disclosure يؤثر على القوائم المالية بشكل كبير، ويعني هذا المفهوم أن التقارير المحاسبية ينبغي أن تفصح عما ينبغي من المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة، وهذا المبدأ واسع جداً، ولكنه يفيد في إبراز

ضرورة الافصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقاريء العادي للقوائم حتى يستطيع تفسير النتائج المحاسبية. ولا تقتصر التقارير المنشورة على القوائم المالية فقط، وإنما تشتمل أيضاً على الملاحظات الايضاحية التي تعتبر جزءاً مكملًا للقوائم المالية، وبناء عليه فان الافصاح عن الحقائق المختلفة قد يكون في القوائم نفسها أو في الملاحظات المرفقة.

ولا تقتصر ضرورة الافصاح على الحوادث والأعمال التي حدثت فعلاً قبل تاريخ الميزانية وعن الفترة التي تغطيها تلك القوائم، وإنما يمتد إلى الحوادث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل نشر القوائم المالية. مثال ذلك بيع أو إزالة أحد الأصول الهامة، أو انخفاض كبير في الأسعار السوقية للمواد الأولية، أو صدور حكم قضائي في صالح أو في غير صالح المنشأة، كل هذه تعتبر أحداث قد يترتب عليها آثار مادية كبيرة على الإيرادات المستقبلية المحتملة، ومركز المشروع، ولهذا ينبغي الافصاح عنها.

ويلاحظ انه عند تطبيق قاعدة الافصاح على المشاكل المعينة، وفي حالة الشك فانه ينبغي دائماً الافصاح، وتعتبر هذه القاعدة مفيدة في مجال التطبيق العملي على نحو ما سنرى في الجزء التالي.

#### ٤ - عرض الميزانية وعناصرها :

إن الأهداف المحاسبية الخاصة بتقديم بيانات في الميزانية هي الوضوح والافصاح التام عن الحقائق الهامة في اطار الفروض الرئيسية للمحاسبة، وينبغي وضع هذه الأهداف في الاعتبار عند دراسة تصنيف وتبويب الميزانية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأشكالها المختلفة، وسنعرض فيما يلي للعناصر المختلفة للأصول والخصوم التي تظهر في الميزانية العمومية.

#### ٤ - أ - رأس المال العامل Working Capital :

رأس المال العامل هو عبارة عن الفرق بين الأصول المتداولة (الجارية أو قصيرة الأجل) والخصوم المتداولة أو الجارية. ويعتبر رقم رأس المال العامل في غاية الأهمية بالنسبة للدائنين وما نحي الائتمان، ذلك لأنه يعطي فكرة عن سيولة المنشأة في الفترة

**القصور،** إنه يعكس قدرة المنشأة على تمويل عملياتها الجارية. وسداد التزاماتها عند استحقاقها. ونظراً لأهمية رأس المال العامل فإنه ينبغي ان يكون هناك اسس مقبولة مستخلصة بصورة متجانسة لتحديد ابي العناصر التي تدرج ضمن مجموعة الأصول المتداولة وأيا ينبغي استبعاده، وكذا بالنسبة للخصوم المتداولة على نحو ما سيرد في الجزء التالي.

#### الأصول المتداول : Current Assets

على الرغم من أن وضع حدود فاصلة وقاطعة بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة تعتبر عملية صعبة وغير محددة تحديداً دقيقاً، إلا أنه من الناحية العملية يمكن تمييز هاتين المجموعتين من الأصول بصورة تقريبية. ويدرج عادة بين مجموعة الأصول المتداولة خمسة عناصر من الأصول هي :

١ - النقدية، بجميع أشكالها سواء كانت بخزينة المنشأة أو بالبنك أو بالطريق.

٢ - الأرصدة التي لها طبيعة النقدية، مثال ذلك الاستثمارات التي تكون قابلة للتحويل الى نقدية بسهولة وسرعة، وأي أموال يكون استخدامها بواسطة ادارة المنشأة مقيدا بعقود أو إتفاقات رسمية تستبعد من الأصول المتداولة.

٣ - أرصدة العملاء قصيرة الأجل وكذا أوراق القبض التي تستحق في فترة قصيرة من الزمن.

٤ - المخزون من المواد والمهمات والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام، وتشتمل هذه المجموعة على بعض العناصر القابلة للبيع، وعناصر قابلة للتصنيع ثم البيع، وعناصر أخرى تستهلك في عملية الانتاج للحصول على سلع قابلة للبيع.

٥ - المدفوعات المقدمة قصيرة الأجل مثال ذلك التأمينات قصيرة الأجل، والضرائب والايحارارات المدفوعة مقدما لاستخدامها في عمليات المشروع.

ولا يثير إدراج النقدية والأرصدة القابلة للتحويل الى نقدية والعملاء وأوراق القبض ضمن الأصول المتداولة مشاكل كثيرة، وإنما تنحصر المشكلة الرئيسية في

الفرقة بين الاستثمارات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل في السلع والخدمات المنتجة والمعياري الذي يطبق دائماً عند تمييز الأصول المنتجة قصيرة الأجل وطويلة الأجل هو قابلية الاستثمار في هذه الأصول للتحقق (التحول إلى نقدية) خلال دورة التشغيل للمنشأة، أو خلال سنة أيهما أطول.

ويشير اصطلاح دورة التشغيل Operating cycle إلى تداول أو دورة العناصر المختلفة في مجموعة الأصول المتداولة، ففي أي مشروع يتم استثمار النقدية في سبيل الحصول على مواد ومهمات وعمالة وتكاليف صناعية غير مباشرة أخرى، وهذه العناصر ترتبط بالحصول على مخزون من البضاعة، وهذا المخزون يتحول بعد ذلك إما إلى نقدية أو عملاء، وأرصدة العملاء تتحقق بعد ذلك في صورة نقدية. وتقاس دورة العمليات أو التشغيل للمنشأة بمتوسط طول الفترة من تاريخ الاستثمار في المواد حتى تاريخ الحصول على النقدية ونهاية تلك العملية، وفي بعض المشروعات تكون هذه الدورة بمثابة أيام أو شهور، ولكن في حالات أخرى حينما يمتد التشغيل لفترة طويلة فقد تمتد هذه الفترة إلى أطول من سنة، وبناء عليه فإن الفصل بين الأصول المتداولة أو الجارية والأصول غير المتداولة هو قابلية العنصر موضوع البحث للتحول إلى نقدية خلال دورة تشغيل واحدة أو خلال سنة أيهما أطول.

ويوجد بعض المشاكل النظرية عند تطبيق القاعدة السابقة، فجميع خدمات الأصول التي تستخدم في إنتاج الإيرادات خلال دورة التشغيل التالية أو خلال السنة التالية ستتحقق وستحول إلى نقدية. ومن الطبيعي أن جزء من هذه الأصول التي ستتحقق هو من الأصول طويلة الأجل مثل الآلات والمباني وغيرها. ولكن هذا الاعتبار النظري لا يؤخذ به عادة عند تحديد مجموعة الأصول المتداولة في الميزانية العمومية في الحياة العملية. ويمكن القول بصفة عامة أن أي نظام للتمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة لن يحل المشكلة بالنسبة لجميع العناصر، وإنما سيثير بعض العناصر مشاكل خاصة مثال ذلك الأموال المقرضة لبناء مصنع، والتأمينات التي تعقد لمدة طويلة من الزمن وغيرها من العناصر، والتي غالباً ما تدرج في المجموعة الخاصة بها طبقاً للخبرة العملية وليس وفقاً لتعريفات نظرية محددة تحديداً قاطعاً.



## الخصوم المتداولة : Current liabilities

تعتبر مشكلة التمييز بين الخصوم المتداولة وغير المتداولة أقل صعوبة من المشكلة الخاصة بالأصول، ويمكن تعريف الالتزامات المتداولة بأنها الديون أو الالتزامات التي يتطلب تصفيتها أو سدادها أو تسويتها استخدام أصول متداولة، أو خلق التزام قصير الأجل آخر وتدرج ثلاثة مجموعات من الالتزامات ضمن هذا التعريف :

( أ ) الالتزامات الناتجة عن الحصول على بضائع وخدمات دخلت دورة التشغيل ، وتشتمل هذه العناصر على أرصدة الموردين والأجور المستحقة وغيرها .  
(ب) الديون الأخرى التي تتطلب الدفع خلال دورة العمليات أو خلال سنة ، مثل الأوراق التجارية قصيرة الأجل ، والجزء المستحق خلال العام من الالتزامات طويلة الأجل .

(ج) المتحصلات المقدمة عن بضائع أو خدمات مستقبلية ، ويطلق عليها عادة ' اصطلاح الايراد' المؤجلة ، ولكنها بمثابة التزام يتطلب ضرورة إنهاء السلعة أو الخدمة وتسليمها ، أورد المبالغ النقدية المدفوعة مقدما .

وطالما أن اصطلاح الالتزامات المتداولة يتطلب ضرورة احتياج هذه الالتزامات لأصول متداولة لتسويتها ، فإن عناصر الالتزامات التي سيتم تسويتها بعد تاريخ ميزانية مباشرة ، ولكنها لا تتطلب استخدام أصول متداولة لن تدرج ضمن لالتزامات المتداولة في الميزانية العمومية ، مثال ذلك الالتزامات المستحقة مباشرة بعد تاريخ الميزانية والتي سيتم تسويتها عن طريق اصدار سندات طويلة الأجل مثلا ، والديون التي سيتم سدادها من الأموال المتراكمة والتي تعتبر أصول غير متداولة مثال ذلك القرض الذي تحصل عليه المنشأة بضمان بوليصة التأمين والذي سيتم تسويته عند تصفية البوليصة أو في تاريخ إستحقاقها .

## ٤ - ب - الأصول غير المتداولة (غير الجارية) Non current Assests

أن المفهوم السابق للأصول المتداولة يترتب عليه إستبعاد العناصر التي ينبغي أن يطلق عليها إصطلاح الأصول غير المتداولة في الميزانية ، ويوجد على الأقل ثلاثة عناصر قابلة للتمييز للأصول غير المتداولة وهي :

١ - الأموال والاستثمارات والأرصدة المدينة طويلة الأجل أو التي يكون استخدامها محددًا restricted . مثال ذلك الاستثمارات في الشركات التابعة الموجودة بقصد السيطرة عليها، والأرصدة المدينة غير الجارية، الأموال المخصصة لسداد المعاشات وسداد الالتزامات طويلة الأجل، وقيمة التصفية النقدية الخاصة ببولصة تأمين الحياة، والأموال المخصصة لرد رأس المال (أموال الاهلاك المالي) .

٢ - الموارد الملموسة طويلة الأجل المستخدمة في عمليات المشروع، وتعتبر الخصائص المميزة لهذه الأصول هي طبيعتها الملموسة وإستخدامها في عمليات المشروع المنتجة . وبناء عليه فإن قطعة أرض غير مستخدمة في عمليات المشروع ستدرج في المجموعة السابقة وليس في هذه المجموعة . أما هذه المجموعة فتشتمل على جميع أنواع الآلات والتركيبات والأدوات والمباني والموارد الطبيعية القابلة للتنفيذ . كما تشتمل هذه المجموعة أيضاً على المدفوعات طويلة الأجل لاستخدام الأصول (الاييجارات لمدد طويلة جداً وأي مدفوعات مقدمة مقابل حق استخدام الطرق مثلاً)، على الرغم من أن بعض المحاسبين يدرج هذه العناصر ضمن المجموعة التالية .

٣ - الموارد غير الملموسة طويلة الأجل مثال ذلك شهرة المحل والعلامات التجارية وحقوق الاختراع، والخبرة والمعرفة المكتسبة من وراء نفقات البحوث والتطوير، وقد تفوق قيمة هذا النوع من الأصول بالنسبة للمنشأة قيمة الأصول الملموسة . ويتم الاعتراف بتلك الأصول، على الرغم من ذلك، في المحاسبة في الحالات التي تتحمل فيها المنشأة نفقات في سبيل الحصول عليها .

وغالبا ما يظهر في الميزانية العمومية مجموعة أخرى من الأصول غير الجارية يطلق عليها الأصول الأخرى أو مدفوعات مقدمة طويلة الأجل، وقد يكون وجود هذه المجموعة الأخيرة مفيداً في بعض الحالات، إلا أنه من ناحية أخرى يمكن القول أنه

من الصعب وجود أي عنصر من عناصر الأصول غير الجارية الذي لا يندرج بسهولة تحت أي بند من البنود الثلاثة السابقة.

#### ٤ - ج - الالتزامات او الخصوم غير المتداولة أو غير الجارية Non current Liabilities

الخصوم طويلة الأجل هي الالتزامات التي لن تتطلب استخدام أصول قصيرة الأجل خلال السنة القادمة أو خلال دورة التشغيل العادية أيهما أطول، ويشار الجدل حول جدوى التقسيمات الفرعية داخل هذه المجموعة من الالتزامات، وعلى الرغم من ذلك فيجري العمل في الحياة العملية أحياناً على التفرقة بين المجموعتين التاليتين من الالتزامات غير الجارية.

١ - الالتزامات طويلة الأجل التي تكون نتيجة إصدار أوراق مالية أو ترتيبات عقدية مشابهة، مثال ذلك السندات، القروض طويلة الأجل سواء برهن أم بدون رهن. وتتفق هذه المجموعة من الالتزامات مع بعضها في وجود عملية إقتراض طبقاً لعقد مبرم بين المنشأة والغير يحتم دفع الأصل والفائدة.

٢ - الالتزامات طويلة الأجل الأخرى، ويُدْرَج في هذه المجموعة كل عناصر الخصوم طويلة الأجل الأخرى التي لا تُدرَج في المجموعة الأولى، مثال ذلك المبالغ المحصلة مقدماً لمقابلة التزام طويل الأجل لتصنيع بعض السلع أو تقديم بعض الخدمات. مع ملاحظة أن أي جزء من هذه المقدمات سيتحول إلى إيراد خلال السنة ينبغي أن يدرج ضمن الالتزامات قصيرة الأجل، وكمثال لآخر على الالتزامات طويلة الأجل المدفوعات المقدمة من الشركات التابعة، والمستحقات للمعاشات وفقاً لخطط المعاشات الخاصة بالمنشآت.

#### ٤ - د - الالتزامات العرضية Contingent Liabilities

الالتزامات العرضية هي عبارة عن التزامات يتوقف وجودها على حدوث بعض العمليات أو الأحداث في المستقبل، وهذه الالتزامات لا تظهر كمبالغ نقدية في

صلب الميزانية العمومية، وإنما يتم الافصاح عنها في صورة ملاحظة على القوائم المالية. مثال ذلك المسؤولية العرضية الخاصة بالأوراق التجارية المضمومة، ففي مثل هذه الحالة يمكن للمحول إليه ( البنك ) أن يرجع على المنشأة إذا لم يتم المسحوب عليه سداد الورقة في تاريخ الاستحقاق، ومثال ذلك أيضاً القضايا والمنازعات التي لم يبت فيها بعد.

ومن الأخطاء الشائعة الاخفاق في التفرقة بين الالتزام العرضي والالتزام الحقيقي الذي يكون موجوداً ولكنه غير محدد سواء بالنسبة للمبلغ أو التاريخ أو كلاهما. فهذا النوع من الالتزامات الموجودة وغير المؤكدة من ناحية المبلغ أو تاريخ الاستحقاق يسمى الالتزامات المقدرة ويوجد درجات متفاوتة من عدم التأكد في تقدير تلك الالتزامات المقدرة، فمنها ما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة، ومنها ما لا يمكنه ذلك، ومنها ما لا يمكنه ذلك إلا بالتخمين. ومن الأمثلة على تلك الالتزامات المقدرة، الالتزام بالمخصصات للمعاشات للعاملين والتي يمكن تقديرها بدرجة معقولة من الدقة. ومن طرق الرجوع إلى القانون الضريبي بالنسبة للنوع الأول منها، أو عبر استشارة المحاسبين في الأمور المتعلقة بالمخصص للمعاشات. وعموماً يمكن القول بأن الالتزامات المقدرة موجودة ينبغي على المحاسب أن يبذل قصارى جهده لتقديرها بأفضل وسيلة ممكنة بالنسبة له ويُدْرجه في الميزانية على الرغم من عدم التأكد من تحديد المبلغ الخاص به.

المسؤولية أو الالتزام العرضي على الأصول ايضاً؛ فالأصل قد يكون عارضاً Contingent asset، بمعنى أن وجود حق الملكية يكون متوقفاً أو مشروطاً بحدوث بعض الأحداث المستقبلية. ويلاحظ أنه من غير الملائم إثبات الأصول العارضة لأن في ذلك تعارض مع مفهوم التحقق، وعلى الرغم من ذلك فإن الافصاح عن مثل هذه العناصر التي سترتب عليها مكاسب أو أصول يعتبر أمراً مفيداً، مثال ذلك الخسارة الضريبية المرحلة التي يكون من حق المنشأة إستقطاعها من الربح الضريبي في السنوات القادمة.

#### ٤ - هـ - حسابات تقييم الأصول والالتزامات :

أحياناً يكون من المستحسن أن يتم تقييم بعض الأصول عن طريق إستخدام أحد الحسابات الدائنة للوصول إلى القيمة الصافية للأصل، وذلك بدلا من إظهار صافي قيمة الأصل فقط. مثال ذلك رصيد العملاء في الميزانية فإن قيمته الصافية هي الفرق بين القيمة الاسمية لتلك الأرصدة والمخصص المكون لمقابلة إحتمال عدم دفع بعض تلك الأرصدة، كما قد يظهر خصم إصدار السندات بنفس الطريقة في مفردة مستقلة مطروحة من القيمة الاسمية للالتزام. ويكون المعيار الخاص بإظهار حساب التقييم أو إظهار الأصل بالصافي هو مدى الفائدة الذي يحققها وجود تلك المعلومات الإضافية، فإظهار المبالغ المخصصة لاحتمالات عدم دفع بعض الأرصدة المدينة للقاريء فكرة عن الديون المشكوك فيها المقدرة على الأرصدة الموجودة، كما أن الاهلاك الخاص بالأصول في مفردة مستقلة قد يعطي القاريء فكرة عن العمر نسبي للأصول وسياسة الاهلاك الخاصة بالمنشأة. وتظهر هذه العناصر كمفردات مستقلة مطروحة من الأصول في الميزانية أو بين قوسين بطريقة واضحة تفيد وجود مبلغ معين مطروحاً للوصول الى القيمة الصافية. وفي حالة الشك في إظهار هذه المعايير، من عدمه ينبغي حل المشكلة في إتجاه إظهار أوفى كمية من المعلومات تقارن في القوائم المالية.

#### ٤ - و - الأصول والالتزامات المتقابلة :

ينبغي التمييز بين حسابات التقييم الخاصة بالأصول والالتزامات والحسابات التي تعتبر تخفيضاً فعلياً في قيمة الأصول أو الالتزامات، فحين إستخدام حسابات التقييم، فإن الحساب الدائن الذي يخصم عادة من حساب الأصل لا يمثل إلتزاماً، كما أن الحساب المخصوم من الإلتزام لا يمثل أصلاً، ولكن هذه الخصومات هي بمثابة تعديلات للقيم الاجمالية للأصول والالتزامات.

أما إجراء المقاصة بين بعض الأصول والالتزامات فهو يعتبر أمراً غير مقبول أو غير سليم، فعلى سبيل المثال قد تخصص المنشأة، بطريقة غير رسمية، بعض الأموال لتسديد بعض الالتزامات عندما يحل ميعاد استحقاقها، وقد لا ينفذ هذا الهدف ولا يتم التخصيص في الواقع، ولهذا فإن النقدية ينبغي أن تظهر كأصل من الأصول والدين كال التزام حتى يتم تسديد الالتزام فعلاً، ولا يمكن إجراء المقاصة في مثل هذه الحالات، ذلك لأن هذه المقاصة قد تؤدي إلى تشويه القوائم المالية، وقد يترتب عليها معلومات مضللة.

#### ٤ - ز - حقوق الملكية : Owner's Equity

تعتبر حقوق الملكية هي باقي قيمة الأصول بعد إستبعاد قيمة الالتزامات، وبناء عليه فإن قيمة حقوق الملكية تتوقف على تقييم الأصول والالتزامات، فحينما يستثمر الملاك أموالاً في مشروع فإن تقييم الأصول هو الذي يحدد المبلغ المضاف لحقوق الملكية، وحينما يتم تلخيص نتائج العمليات فإن الزيادة في قيمة الأصول تحدد مبلغ صافي الدخل المضاف لحقوق الملاك.

وتختلف بيانات حقوق الملكية في الميزانية العمومية اعتماداً على الشكل القانوني للمنشأة، وما إذا كانت شركة أشخاص أو شركة مساهمة. فغالبا ما يتم إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية لشركات الأشخاص كمبلغ لكل مالك بصفة مستقلة، مع توضيح الإضافات في حقوق الملكية التي حدثت أثناء العام (نصيب في الربح وعمولة وغير ذلك) على أن تطرح المسحوبات أثناء السنة.

أما فيما يتعلق بشركات المساهمة فإن إظهار حقوق الملكية يتأثر ببعض الاعتبارات القانونية، وعموماً يتم التفرقة بين العناصر التالية عند إظهار حقوق الملكية في شركات المساهمة:

#### ١ - رأس المال المستثمر Invested capital

وينبغي أن نفرق بالنسبة لرأس المال المستثمر بين عنصرين:

أ - القيمة الاسمية لرأس المال:

وينبغي أن تفصح الميزانية بالنسبة لهذا العنصر عن عدد الأسهم وقيمة السهم الاسمية، وعدد الأسهم المصدرة والأسهم المصرح بها، وذلك بالنسبة لكل نوع من الأسهم كما ينبغي توضيح أي مزايا متعلقة ببعض الأسهم سواء فيما يتعلق بالتصفية أو الأرباح الموزعة.

ب - القيمة المدفوعة فوق القيمة الاسمية:

ويشمل هذا العنصر على المبالغ المدفوعة فوق القيمة الاسمية للأسهم، ويطلق عليها أحياناً فائض رأس المال Capital surplus أو الفائض المدفوع Paid — in Surplus، ولكن بعض المحاسبين يفضلون استخدام عبارة رأس المال فوق القيمة الاسمية Capital in excess par Value. وقد يكون هذا العنصر موجباً أو سالباً، فإذا حصلت المنشأة على قيمة أقل من القيمة الاسمية للأسهم فإن الحساب المدين المتعلق بالخفض في قيمة الأسهم ينبغي أن يظهر في القسم المخصص لحقوق الملكية في الميزانية العمومية. أما المبالغ المحصلة فوق القيمة الاسمية للأسهم، أو المبالغ المحولة من الأرباح المحجوزة أو المبالغ الناتجة عن الأصول الموهوبة للمنشأة فإنها تظهر في هذا القسم أيضاً.

٢ - الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن الأرباح المحجوزة:

وقد تكون هذه الزيادة متمثلة في رصيد الأرباح المرحلة من السنوات السابقة، أو قد تكون تلك الأرباح مخصصة لأغراض معينة بقرار من إدارة المنشأة، أو بمقتضى القانون العام، مثال ذلك الاحتياطي القانوني واحتياطي الاستثمار في السندات الحكومية في جمهورية مصر العربية، وغيرها من الاحتياطيات التي يرى مجلس الإدارة تكوينها مثال ذلك احتياطي التوسعات.

### ٣ - الزيادة غير المحققة في قيمة الأصول:

قد ترغب إدارة المنشأة في بعض الحالات في إظهار الزيادة غير المحققة في قيمة أصولها في الميزانية العمومية، وذلك حتى يتضح الفرق الكبير بين القيمة الاسمية لتلك الأصول والقيمة الجارية. ويعتبر هذا الاجراء استثناءً لقواعد المحاسبة المقبولة، والتي تقضي بأن الزيادات المحققة فقط هي التي تؤخذ في الحسبان من الناحية المحاسبية. إلا أنه في حالة الرغبة في إظهار هذه الفروق فإن الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن زيادة الأصول ينبغي أن تظهر كمفردة مستقلة وموصوفة وصفاً دقيقاً كعنصر من العناصر غير المحققة لحقوق الملكية، وهذا العنصر عادة ما يشار إليه باصطلاح الارتفاع غير المحقق في قيمة الأصول Unrealized appreciation of assets.

### ٥ - معايير أو مستويات الإفصاح عن بيانات الميزانية : Standards of disclosure

ينبغي أن يكون الإفصاح عن مختلف عناصر الميزانية واضحاً ويشتمل على جميع البيانات والمعلومات التي تساعد على زيادة منفعة الأرقام لقارئ الميزانية، ونورد فيما يلي بعض الاعتبارات التي ينبغي مراعاتها بصدد تصوير الميزانية:

### ٥ - أ - أسماء الحسابات:

قد يكون من الملائم عند كتابة أسماء الحسابات في دفتر الأستاذ العام إختصار تلك الأسماء، على أساس أن العاملين في مجال القيد والترحيل يعرفون محتويات الحساب وما ينبغي أن يرحل إليه. أما عند إعداد القوائم المالية، فينبغي دائماً أن نضع مستخدمي تلك القوائم في الاعتبار، وهذا يتطلب ضرورة وصف العناصر المختلفة الظاهرة فيها وصفاً واضحاً وكاملاً، فمثلاً قد يظهر حساب العملاء الظاهر في دفتر الأستاذ العام باسم أرصدة مستحقة على العملاء في الميزانية العمومية.



وعموماً يمكن القول في هذا المجال أنه في حالة المفاضلة بين الاختصار والوضوح في إعداد القوائم المالية، ينبغي أن يكون الوضوح هو العامل الحاسم في هذا المجال.

#### ٥ - ب - أسس التقييم:

من المفروض أن قارئ الميزانية المتخصص يكون ملماً بالقواعد والفروض المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول والالتزامات، ويترتب عادة على تغيير الاجراءات المحاسبية في هذا المجال الحصول على قوائم مالية يكون من الصعب تفسيرها، إلا إذا كان هناك إشارة توضح تغيير الإجراءات المستخدمة في عملية التقييم، وتوضح الإجراءات المستخدمة. فاختيار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة المخزون يترتب عليها الحصول على قيم مختلفة للأصول. ومن معايير أو مستويات الافصاح المقبولة في الميزانية ضرورة إيضاح أساس التقييم فيها. إلا إذا كان هذه الأسس واضحة (كما هو الحال بالنسبة للنقدية)

#### ٥ - ج - الملاحظات والايضاحات:

بدأ استخدام الملاحظات أو التعليقات الايضاحية المرفقة بالقوائم المالية يزداد في الآونة الأخيرة، وذلك كوسيلة لايضاح بعض الحقائق الهامة المتعلقة بعناصر معينة غير ظاهرة بطريقة سليمة في القوائم. ولكن يجب أن يكون واضحاً أن هذا الاجراء لا ينبغي بحال من الأحوال أن يكون بديلاً عن التصوير السليم للميزانية أو التقييم السليم لعناصر الأصول والخصوم. وإذا استخدمت الملاحظات بطريقة سليمة لاستكمال المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، فانها لن تكون فقط مفيدة، بل وربما كانت الوسيلة الوحيدة لتوفير الايضاح أو الشرح الخاص ببعض العناصر، أو توفير بعض المعلومات الخاصة بموقف معين يؤثر على المركز المالي للمنشأة.

#### ٥ - د - الجداول المرفقة:

في بعض الحالات قد تتعارض الرغبة في إظهار بعض التفاصيل الخاصة بعناصر

معينة مع ضرورة العرض المختصر للميزانية، في مثل هذه الحالات يمكن إظهار المفردة المعنية بصورة مختصرة أو مجمعة في الميزانية، وإيضاح تفاصيلها في كشوف مرفقة. فعلى سبيل المثال قد تظهر بضاعة آخر المدة كرقم واحد في الميزانية العمومية مع إظهار محتوياتها أو تفاصيلها كمواد أولية، إنتاج تحت التشغيل، وبضاعة أمانة، وبضاعة تامة الصنع في جدول مرفق بالميزانية. ويساعد هذا الاجراء بلا شك على توفير المعلومات في صورة مختصرة لمن يرغب في ذلك، أما المعلومات التفصيلية التي قد يحتاج إليها الدارسين والمحللين فتكون موجودة بالقوائم والكشوف المرفقة بالقوائم المالية.

#### ٦ - شكل الميزانية العمومية:

يوجد عدة طرق لعرض الميزانية العمومية، وليس من الممكن تفضيل أي منها على الآخر، إنما بصفة عامة ينبغي أن يكون الهدف هو الوضوح والافصاح التام عن جميع الحقائق المادية. ولا شك أنه يوجد طرق عديدة لتحقيق هذه الأهداف، كما ينبغي باستمرار تشجيع التجربة في هذا المجال. فعلى سبيل المثال يكون من المرغوب فيه أن تكون العناوين الرئيسية في الميزانية معبرة قدر الامكان، فالأصول يمكن أن يطلق عليه «الممتلكات»، والخصوم يطلق عليها «المطلوبات»، كما أن حقوق الملكية يمكن ان توصف بأنها «مصادر الحصول على رأس المال».

كما ان ترتيب العناصر المختلفة في الميزانية قد يختلف من منشأة إلى أخرى. وسنعرض للملامح الرئيسية لطريقتين من طرق عرض الميزانية، وفي خلال الاطار العام لهاتين الطريقتين يمكن ان يكون هناك اختلافات أيضاً.

#### ٦ - أ - الميزانية في شكل حساب:

ان الشكل التقليدي للميزانية هو في صورة حساب بحيث تظهر عناصر الأصول في الجانب الأيمن والالتزامات وحقوق الملكية في الجانب الأيسر.

ويجري العمل في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأوروبية على ترتيب الأصول وفقاً لسيولتها بمعنى البدء بأكثر الأصول سيولة وهي النقدية ثم التسلسل إلى أن نصل إلى أقل الأصول سيولة وهي الأرض والأصول غير الملموسة. ولكن معظم الكتاب في العالم العربي يلتزمون بترتيب عكسي للترتيب السابق تماماً، حيث يبدأ جانب الأصول بالأصول غير الملموسة، ثم الأصول طويلة الأجل الأخرى، وبعد ذلك الاستثمارات طويلة الأجل (الاستثمارات في الشركات التابعة مثلاً)، ثم تأتي بعد ذلك الأصول المتداولة. أما في جانب الخصوم فالعنصر الذي يرد أولاً هو حقوق الملكية، ثم الالتزامات طويلة الأجل، وأخيراً الالتزامات الجارية.

وجدير بالذكر أن المنشآت المالية في العالم العربي تتبع نفس ترتيب الميزانية الذي تستخدمه المنشآت التجارية والصناعية في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، حيث تبدأ بأكثر الأصول سيولة وتنتهي بأقلها أو أصعبها من ناحية التحول إلى نقدية. والواقع أن هذا الاختلاف يرجع إلى طبيعة ونوع المشاكل التي ينبغي إبرازها، فالكتاب في الولايات المتحدة وبعض الدول الأجنبية يرون أن مشكلة السيولة هي المشكلة الرئيسية التي تواجه المشروعات ولهذا فهم يرون ضرورة البدء بأكثر الأصول سيولة، أي الأصول التي يمكن إستخدامها في تمويل النشاط الجاري وفي سداد الالتزامات الجارية المستحقة، والتي سيتوقف عليها ما إذا كان المشروع سيستطيع الاستمرار من عدمه، وهذه النظرة بلا شك سليمة لأنه قد يمتلك المشروع كمية هائلة من الأصول طويلة الأجل إلا أن مركز السيولة فيه قد يكون في حالة سيئة جداً، ولهذا سنلتزم بهذا الترتيب في هذا الكتاب.

وتظهر الميزانية العمومية وفقاً لهذا الترتيب على الصورة الواردة في الصفحات

التالية:

في ١٢/٣١

[illegible]

الألتيوم المصرية  
العمومية

١٩٧٥

الخصوم (الالتزامات)

الالتزامات الجارية			
ديون طويلة الأجل : الجزء المستحق			
خلال العام			١٠٠٠٠٠
مبالغ مستحقة للموردين			٢٢٠٠٠٠
مصرفات مستحقة			٦٠٠٠٠
الضرائب المقدرة المستحقة			١٢٠٠٠٠
توزيعات مستحقة			٨٠٠٠٠
مدفوعات مقدمة من العملاء			٢٠٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة			٦٠٠٠٠٠
إلتزامات طويلة الأجل			
سندات ٤٪ مستحق في ..			
القيمة المستحقة	٥٠٠٠٠٠		
يخصم : الخصم غير المستهلك	٢٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	
المبلغ المستحق خلال سنة (اعتبر خصوم متداولة)			١٠٠٠٠٠
مستحق في سنوات تالية			٣٨٠٠٠٠
قرض طويل الأجل			٢٢٠٠٠٠
مجموع الإلتزامات			٦٠٠٠٠٠
حقوق الملكية			١٢٠٠٠٠٠
رأس المال المدفوع			
أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ٦٪			
قيمة أسمية ١٠٠ جنيه للسهم يرد بمبلغ ١٠٥ جنيه المصرح به والمصدر ٩٥٠٠			
سهم			٩٥٠٠٠
رأس مال الأسهم العادية قيمته الاسمية ٥ جنيه) المصرح به والمصدر ٨٠٠٠٠٠٠			
سهم			٤٠٠٠٠٠٠
المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية			
عل الأسهم الممتازة.		٩٥٠٠٠	
عل الأسهم العادية.		٨٠٠٠٠٠	٨٩٥٠٠٠
مجموع رأس المال المدفوع			٥٨٤٥٠٠٠
الأرباح المحجوزة في المنشأة			
أرباح محجوزة غير مخصصة		١٣٣٠٠٠	
مخصصة لما يلي :			
للتوسعات		٤٠٠٠٠٠	
لمبوط أسعار البضائع		٢٠٠٠٠٠	
مجموع الأرباح المحجوزة			٧٣٣٠٠٠
مجموع حقوق الملكية			٦٥٧٨٠٠٠
مجموع الخصوم			٧٧٧٨٠٠٠

## ٦ - ب - الميزانية العمومية في شكل تقرير .

يعتبر تصوير الميزانية في شكل تقرير مالي أحد الأشكال الشائعة الاستخدام في الوقت الحاضر، وفي هذا التقرير يظهر رأس المال العامل كمفردة مستقلة كما تظهر العلاقة بين صافي الأصول وبين حقوق الملكية بصورة واضحة، كما يتضح من القائمة التالية، وذلك باستخدام نفس الأرقام الواردة في الميزانية السابق عرضها في شكل حساب :

### شركات منتجات الألمنيوم المصرية

الميزانية العمومية في ٣١/١٢/١٩٧٥

#### في شكل تقرير مالي .

صافي الأصول والتي يستثمر فيها رأس المال	
الأصول الجارية (المتداولة)	
نقدية بالصندوق والبنوك	٢٤٥٠٠٠
إستثمارات قصيرة الأجل بالتكلفة (القيمة السوقية ١١٠٠٠٠ جنيه)	١٠٠٠٠٠
أوراق قبض وأرصدة مستحقة على العملاء	
بعد خصم ٢٢٠٠٠ جنيه كمخصص	٥٢٨٠٠٠
الديون المشكوك فيها .	
مخزون (بمتوسط التكلفة أو السوق	
أيهما أقل) ومدفوعات مقدمة .	٣١٠٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة (بعده) :	١١٨٣٠٠٠

مجموع الأصول المتداولة (ما قبله)	١١٨٣٠٠	
يطرح الخصوم المتداولة		
الجزء المستحق من السندات	١٠٠٠٠٠	
المستحق للموردين والمصروفات المستحقة	٢٨٠٠٠٠	
الضرائب المستحقة	١٢٠٠٠٠	
توزيعات مستحقة	٨٠٠٠٠	
التزامات قصيرة الأجل أخرى ومدفوعات	٢٠٠٠٠	
	<hr/>	
مقدمة من عملاء.		
مجموع الالتزامات المتداولة	٦٠٠٠٠٠	
	<hr/>	
صافي رأس المال العامل	٥٨٣٠٠٠	
إستثمارات في شركات تابعة.	٥٢٠٠٠٠	
أصول طويلة الأجل وموارد طبيعية	٥٨١٥٠٠٠	
(بعد إستبعاد ٥١٨٥٠٠٠ جنيه		
للالهلاك والنفاذ).		
تكاليف تأسيس وحقوق إختراع	٢٦٠٠٠٠	
ومدفوعات مقدمة.	<hr/>	
مجموع صافي رأس المال العامل والأصول	٧١٧٨٠٠٠	
غير الجارية		
يطرح إلتزامات طويلة الأجل		
سندات تستحق بواقع ١٠٠٠٠٠٠ جنيه	٣٨٠٠٠٠	
سنويا (بعد استبعاد خصم قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه).		
قرض طويل الأجل.	٢٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
	<hr/>	<hr/>
مجموع صافي الأصول التي يستثمر فيها	٦٥٧٨٠٠٠	
رأس المال.		===

## مصادر رأس المال

١ - رأس المال المدفوع:

(١) أسهم ممتازة مجمعة للأرباح ٦٪	
القيمة الاسمية ١٠٠ جنيه القيمة عند	
الرد ١٠٥ جنيه.	
(المصرح به والمصدر ٩٥٠٠ سهم)	٩٥٠٠٠
(٢) الأسهم العادية قيمة إسمية ٥ جنيه	
(المصرح به والمصدر ٨٠٠٠٠٠ سهم)	٤٠٠٠٠٠
(٣) المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية	٨٩٥٠٠٠
(علاوة الاصدار). منها ٩٥٠٠٠	
على الأسهم الممتازة و ٨٠٠٠٠٠٠ على	
الأسهم العادية.	

---

مجموع رأس المال المدفوع	٥٨٤٥٠٠٠
-------------------------	---------

ب - الأرباح المحجوزة

الأرباح المحجوزة غير المخصصة	١٣٣٠٠٠
الأرباح المحجوزة المخصصة	
٤٠٠٠٠٠ للتوسعات	
٢٠٠٠٠٠ الانخفاض اسعار المخزون	٧٣٣٠٠٠
مجموع الأرباح المحجوزة	
مجموع حقوق الملكية	٦٥٧٨٠٠٠

---

واضح ان هذه القائمة تظهر بوضوح صافي الأصول التي تستثمر فيها حقوق الملكية وعناصرها المختلفة، كما تظهر أيضاً حقوق الملكية المستثمرة في هذه الأصول الصافية، وتعتبر القائمة السابقة ترتيباً لمعادلة المحاسبة الرئيسية التي تأخذ شكل:

الأصول - الالتزامات = حقوق الملكية.



وقد عرضنا لبعض البيانات في التقرير السابق بشكل مختصر، وإستخدامنا الأرقام الصافية مع توضيح المخصص منها بين قوسين، وذلك لايضاح وسائل العرض المختلفة المستخدمة بواسطة المحاسبين، وهذا التلخيص وطريقة العرض لا ترتبط بهذا النوع من القوائم وإنما يمكن ان تظهر في أي شكل من اشكال القوائم.

وتعتبر الميزة الرئيسية للتقرير السابق هي إظهار صافي رأس المال العامل كمفردة مستقلة، وهي من البيانات التي ينبغي على القاريء تحديدها بنفسه إذا كانت الميزانية معروضة في شكل حساب. ولكن هذه الميزة تكون على حساب عدم إظهار مجموع الأصول في هذا التقرير والتي ينبغي أن يقوم القاريء بتحديده إذا كان في حاجة اليه. وبخلاصة القول فإنه لا يوجد أسس معينة يمكن على أساسها تفضيل أي طريقة للعرض على الأخرى فكلاهما له مزاياه وعيوبه، كما أن كلاهما يتمشى مع الأهداف الرئيسية الخاصة بالاعداد والتصوير السليم للقوائم المالية.

#### ٧ - قائمة الأرباح المحجوزة:

يصرف النظر عن الأسلوب المستخدم في عرض المركز المالي، فان قائمة الأرباح المحجوزة التي توضح التطورات التي حدثت لتلك الأرباح تعتبر جزءاً رئيسياً من الميزانية العمومية. وفي الحالات التي تكون فيها العناصر أو التطورات بالنسبة للأرباح المحجوزة محدودة فإنها قد تظهر في صلب الميزانية، كما أن قائمة الأرباح المحجوزة قد تدمج في بعض الحالات مع قائمة الدخل على نحو ما سبق أن ذكرنا في الباب السابق. وعموماً فان قائمة الأرباح المحجوزة توضح أرصدة أول المدة والإضافات وتستبعد منها التوزيعات وأي تخصيص للأرباح والصافي هو الرصيد الذي سيظهر في الميزانية، وذلك مع إظهار التطورات في الأرباح غير الموزعة المخصصة (الاحتياطيات) وذلك على الصورة الواردة في الجدول التالي:

شركة منتجات الألمنيوم المصرية  
قائمة الأرباح المحجوزة عن السنة  
المنتهية في ١٢/٣١/١٩٧٥

الأرباح المخصصة للتوسعات	الأرباح غير لانخفاض اسعار المخصصة المخزون	البيان
جنيه	جنيه	
—	٢٥٠٠٠٠	رصيد أول الفترة
—	٥٢٠٠٠٠	أرباح العام
—	(٥٠٠٠٠)	المحول من الاحتياطات
—	<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>٦١٣٠٠٠</u>
التوزيعات المعلنة:		
	٣٠٠٠٠	على الأسهم الممتازة
	٥٠٠٠٠	على الأسهم العادية
٤٠٠٠٠٠	<u>٤٠٠٠٠٠</u>	للاحتياطات
٤٠٠٠٠٠	<u>٢٠٠٠٠٠</u>	<u>١٣٣٠٠٠</u>

٨ - القوائم المالية المقارنة:

إقتصرت القوائم السابق عرضها على البيانات الخاصة بسنة واحدة فقط أو التي تصور الوضع في تاريخ أو نقطة زمنية واحدة فقط، ولكن من المرغوب فيه دائماً إظهار الأرقام المقارنة التي تخص سنة سابقة على الأقل، وذلك للمساعدة في تفسير وتحليل القوائم المالية، مما يؤدي إلى زيادة منفعة التقارير المالية، كما تؤدي الأرقام المقارنة إلى توضيح طبيعة واتجاهات التغيرات الجارية المؤثرة على أعمال المشروع. إن أرقام أكثر من فترة محاسبية تكون بلا شك أكثر دلالة عما لو عرضنا فقط أرقام فترة واحدة، ذلك لأن أرقام فترة واحدة إنما تمثل مقطع زمني قصير من حياة المشروع المستمرة.

## أسئلة وتمارين على الفصل السادس

### أولاً: الأسئلة النظرية:

- ١ - هل تعتبر قائمة المركز المالي ذات دلالة كاملة أم لا؟ ما هي العوامل التي تؤثر على دلالة قائمة المركز المالي؟
- ٢ - إشرح الفروض المحاسبية التي ينعكس أثرها على قائمة المركز المالي.
- ٣ - ما هو المقصود برأس المال العامل؟ وما هي العوامل المؤثرة عليه؟ وماذا تعني زيادة أو نقص رأس المال العامل في المنشأة؟
- ٤ - ما هو معيار التفرقة بين الأصول الجارية والأصول غير الجارية؟
- ٥ - إذكر خمسة أنواع من الأصول الجارية (المتداولة) وخمسة أنواع من الأصول غير الجارية.
- ٦ - كيف تظهر عناصر الأصول في الميزانية؟ وكيف تظهر الإلتزامات وحقوق الملكية؟
- ٧ - فرق بين الإلتزامات الحقيقية والإلتزامات العرضية، وبين كيف تظهر كل منهما في الميزانية العمومية مع التمثيل.
- ٨ - يمكن أن نقسم الأصول من ناحية التقييم إلى أصول نقدية وأصول متجهة، ما هي علاقة طرق التقييم المستخدمة بالنسبة لهذين النوعين من الأصول وقياس الدخل والمصروفات؟
- ٩ - أصدرت إحدى الشركات ما قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه سندات ٥٪ وقد حصلت فقط على ٩٨٠٠٠٠ جنيه (هناك خصم إصدار قدره ٢٠٠٠٠ جنيه).
- ويمكن للشركة رد تلك السندات في أي وقت بمبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه.
- وقد ثار الجدل حول التقييم السليم لتلك السندات في الميزانية، فمن المسؤولين من يرى إظهارها بمبلغ ٩٨٠٠٠٠ جنيه، وآخرين يرون إظهارها

بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، والرأي الأخير يرى إظهارها بمبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه، على أساس أن هذه السندات يمكن إستدعائها في أي وقت. ما هو الفرض المحاسبي الأساسي الذي يحكم هذا الموقف؟ ما هو الرأي الذي تؤيده؟ ولماذا؟

١٠ - حققت إحدى شركات التضامن ربحاً قدره ٣٠٠٠٠ جنيه يوزع مناصفة بين الشريكين ياسر وحسام، وسيدفع كل منهم ضرائب على أرباحه في شركة التضامن مبلغاً قدره ٤٦٠٠ جنيه، ويرى أحد الشركاء أنه يمكن أن يظهر في حسابات شركة التضامن إلتزام ضريبي قدره ٩٢٠٠ جنيه، على أساس أن كل شريك سيسحب من الشركة مبلغاً كافياً لسداد ضريبة الدخل عليه، ما هو الفرض المحاسبي الذي يحكم هذا الموقف؟ وما هو رأيك ولماذا؟

- ١١ - بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية بإختصار:
  - يمكن إعداد قائمة دخل جيدة دون أن يكون هناك إهتمام بقوائم المركز المالي.
  - تظهر الأصول السائلة في الميزانية بقيمة تقترب من قيمتها الحالية اما الأصول طويلة الأجل فتظهر بالتكلفة التاريخية.
  - تظهر الإلتزامات الجارية بقيمتها الحالية في الميزانية.
  - لا يؤثر فرض إستمرار المشروع إطلاقاً على قوائم المركز المالي.
  - يؤثر فرض الوحدة المحاسبية على قوائم المركز المالي، أما فرض القياس التقدي فهو عديم التأثير على تلك القوائم.
  - لا ينبغي الإفصاح عن الحوادث الهامة طالما أنها وقعت بعد تاريخ الميزانية وقبل نشرها.
  - الخصوم الجارية هي تلك الخصوم التي قد تتطلب أو لا تتطلب أصول جارية لتسويتها في الفترة القصيرة.
  - الأصول الجارية هي التي ستتحول إلى نقدية خلال سنة أو أقل.
  - تعتبر الإستثمارات في أوراق مالية من الأصول المتداولة بصفة عامة.
  - لا تختلف الإلتزامات العرضية عن الإلتزامات الفعلية.

— حسابات تقييم الأصول والخصوم لا تختلف عن حسابات الأصول والإلتزامات المقابلة.

— يتوقف إظهار حقوق الملكية في الميزانية على الشكل القانوني للمنشأة.

— الميزانية العمومية المعدة في شكل تقرير مالي تتمشى مع مستويات

الإفصاح ومعاييرها بشكل أكبر من الميزانية المعدة في شكل حساب.

— القوائم المالية المقارنة تكون مفيدة في أغراض التحليل المالي.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

فيا يلي الأرصدة التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لشركة الشمس للمعادن  
في ١٩٧٥/١٢/٣١: ٤٣٩٤٥٠ جنية موردون ومصروفات مستحقة، ٤٠٨٠٠٠  
جنية عملاء، ٥٥٢٠٠٠ جنية مجمع إهلاك عن المباني والتركيبات، ٥٢٠٠ جنية  
مخصص الديون المشكوك فيها، ٢٤٣٨٠٠٠ جنية مباني وتركيبات (بالتكلفة)،  
١٦٢٣٠٠ جنية نقدية، ٧٥٠٠٠ جنية مطالبات عن تعويضات تم الاتفاق على  
دفعها مع شركة التأمين، ١٢٥٠٠٠٠ جنية رأس المال الأسهم العادية (١٢٥٠٠٠٠  
سهم قيمة السهم ١٠ جنية)، ٢٠٣٠٠ جنية ودائع من العملاء، ٤٤٥٠٠ جنية  
توزيعات ارباح مدفوعة خلال العام، ٥٧٣٠٠٠ جنية مخزون (بالتكلفة وارد أولا  
صادر أولا) ٨٨١٥٠ جنية صافي الربح من واقع ملخص قائمة الدخل، ٢٦٠٠٠  
جنية ضرائب مستحقة ٣٧٩٠٠ جنية أراضي، ٨٧٥٠٠ جنية إستثمارات قصيرة  
لأجل، ٣٢٥٠٠٠ جنية أسهم ممتازة (القيمة الاسمية للسهم ١٠ جنية ١٤٧٥٠٠  
جنية علاوة إصدار الأسهم العادية، ٢٣١٢٠٠ جنية تكاليف أبحاث وتطوير  
مؤجلة، ٨٧٥٠٠ جنية إحتياطي رد الأسهم الممتازة (١٢٥٠٠٠ جنية مضافة خلال  
العام الحالي)؟ جنية الأرباح غير الموزعة في بداية السنة، ١٠٠٠٠٠٠٠ جنية  
سندات ٦٪ (١٢٥٠٠٠٠ جنية تستحق في أول أكتوبر كل عام)، ٤٨٣٥٠ جنية  
علاوة إصدار السندات، ١٢٠٠٠ جنية إيجارات العقارات المملوكة غير المحققة.

## المطلوب:

إعداد الميزانية العمومية للمنشأة في صورة صالحة للنشر وقائمة الأرباح المحجوزة من واقع البيانات السابقة.

## التمرين الثاني:

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لمنشأة التعاون الإنتاجي في

١٩٧٥/١٢/٣١

جنيه

موردون.	٩٦٢٠٠
مستحقات.	٢٧٩٦٠
إهلاك مجمع على المباني والتركيبات	٢٤٩١٤٠
نقدية.	٨٤٩٨٠
راس مال الأسهم العادية (القيمة الاسمية ١٠ جنيه)	٤٨٠٠٠٠
سندات ٥٪ مستحقة خلال ١٠ سنوات.	٣٧١٠٠٠
خصم إصدار السندات.	١٦٧٢٠
توزيعات مدفوعة	٥٢٧٠٠
مصرفات • مدفوعة، مقدما.	٢٩٨٤٠
ضرائب مستحقة.	٧٩٥٨٠
منتجات تامة ونصف مصنوعة (متوسط التكلفة)	١١٨٨٠٠
شهرة المحل بعد استبعاد الخفض السنوي في قيمتها.	١٦٥٠٠٠
اراضي.	١٠٨٨٠٠
نفقات تطوير وتحسينات طويلة الاجل	٣٤٠٩٤٠
اوراق دفع	٤٩٩٤٠
حقوق اختراع	٧٣٠٠٠
مباني وتركيبات	٦٤٣٦٠٠
مواد خام (متوسط التكلفة)	٥٩٧٢٠
ارباح محجوزة اول العام.	٣٨٢٨٠٠

١٢٣٧٤٠ عملاء بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها.

١٠٠٠٠٠ إستثمارات قصيرة الأجل

؟؟ ارباح العام

المطلوب:

تصوير الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي بحيث توضح رأس المال العامل وصافي الأصول كأرصدة في القائمة.

التمرين الثالث:

فيما يلي ميزانية مجمعة بصورة مختصرة جدا لشركة السيارات المصرية بتاريخ ١٩٧٥/١٢/٢١:

الخصوم

الأصول

خصوم متداولة	٢٢٥٠٠٠	أصول متداولة (جارية)	٤٨٠٠٠٠
خصوم طويلة الأجل	١٢٥٠٠٠	أصول غير متداولة	٣٨٢٠٠٠٠
رأس المال المدفوع	٢٤٠٠٠٠		
الأرباح المحجوزة	٤٢٥٠٠٠		
	<hr/>		<hr/>
	٤٣٠٠٠٠٠		٤٣٠٠٠٠٠
	<hr/>		<hr/>

وفيما يلي بعض الملاحظات التي أمكن الحصول عليها نتيجة لمراجعة تلك الأرصدة:

١ - تتضمن الخصوم طويلة الأجل مبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه مستحقة خلال العام التالي مباشرة.

٢ - تتضمن الخصوم المتداولة بمبلغ ٦٢٥٠٠ جنيه توزيعات ارباح مقترحة، كما تتضمن تلك الإلتزامات مبلغ ٢١٠٠٠ جنيه إلتزامات عارضة.

- ٣ - تتضمن الأصول طويلة الأجل مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه قيمة خصم إصدار  
الخصوم طويلة الأجل (سندات).
- ٤ - تتضمن الإلتزامات طويلة الأجل ٤٠٠٠٠٠ جنيه قيمة إحتياطي رد الأسهم  
الممتازة.
- ٥ - تتضمن الأرباح المحجوزة مبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه قيمة إيجارات عصلة مقدماً  
على مباني مملوكة للشركة.
- ٦ - باعت المنشأة أصل مستهلك بالكامل بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ورحلت القيمة  
إلى حساب المباني والتركيبات.
- ٧ - تم إجراء مقاصة بين المدفوعات المقدمة للموردين وقدرها ١٨٠٠٠ جنيه  
وبين أرصدة الموردين العادية.
- ٨ - تتضمن الأصول المتداولة مبلغ قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه استثمارات في  
شركات تابعة.
- المطلوب:

إجراء التعديلات اللازمة على الأرصدة السابقة نتيجة لتلك الملاحظات،  
وإعادة تصوير الميزانية العمومية بطريقة سليمة.

التمرين الرابع:

فيما يلي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر إحدى شركات صيانة السيارات  
جنرال موتورز مصري ١٩٧٥/١٢/٣١:

	له	منه
نقدية بالصندوق والبنك		٦٥٠٠
عملاء		١٦٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	٢٠٠٠	
تأمين مقدم		١٠٠٠
قطع غيار ومهمات		٣٠٠٠٠
أراضي		٢٠٠٠٠



مباني الورشة	٦٠٠٠٠	
آلات وتركيبات	٩٠٠٠٠	
مخصص إهلاك الآلات والتركيبات	٣٠٠٠٠	
موردون	١١٥٠٠	
قرض برهن المباني	٣٠٠٠٠	
رأس المال المدفوع	٨٠٠٠٠	
أرباح محجوزة	١٣٤٠٠	
مبيعات قطع غيار وخدمات	١١٠٠٠٠	
إيرادات متنوعة	٢٠٠٠	
مرتبات وأجور إدارية		٦٠٠٠
مرتبات وأجور عمال الصيانة		٢٢٠٠٠
صيانة المباني والتركيبات		٥٠٠٠
مصاريف إدارية		٩٠٠٠
إضاءة ووقود وقوى محرقة		٦٠٠٠
تكاليف غير مباشرة مختلفة		٢٥٠٠
فائدة على الرهن		٩٠٠
ضرائب		٤٠٠٠
	<u>٢٧٨٩٠٠</u>	<u>٢٧٨٩٠٠</u>

فإذا علمت:

- ١ - تبلغ الديون المحتمل عدم تحصيلها بموجب فحص حسابات العملاء ١٢٠٠ جنيه.
- ٢ - يقدر التأمين غير المستفد بمبلغ ٤٠٠ جنيه.
- ٣ - تبلغ قيمة قطع الغيار والمهمات الموجودة في آخر المدة ١٠٠٠ جنيه.

٤ - تستهلك المباني بمعدل سنوي قدره ٢٪، والآلات والتركيبات بمعدل قدره ١٠٪ باستخدام طريقة القسط الثابت.

٥ - تقدر الأجور المستحقة في نهاية المدة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه، منها ١٠٠٠ جنيه مرتبات وأجور إدارية، ٥٠٠ جنيه مرتبات وأجور عمال الصيانة، ٣٠٠ جنيه أجور غير مباشرة أخرى.

٦ - تبلغ فائدة القرض المستحقة ٩٠٠ جنيه حتى تاريخ الميزانية.

٧ - تقدر الضرائب المستحقة غير المسجلة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

#### المطلوب:

إعداد قيود التسوية اللازمة وتصوير قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما تظهر في ١٩٧٥/١٢/٣١.

#### التمرين الخامس:

(أ) فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في دفاتر إحدى المنشآت في ٨٠/١٢/٣١:

١٠٠٠٠٠ جنيه مباني، ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص أهلاك مباني، ٢٠٠٠٠٠ جنيه أراضي، ٨٠٠٠٠٠ جنيه آلات، ١٢٠٠٠٠ جنيه مخصص أهلاك آلات، ١٠٠٠٠٠ جنيه مخزون مواد ومهمات، ٨٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تحت التشغيل، ٣٠٠٠٠٠ جنيه مخزون إنتاج تام ٥٠٠٠٠ جنيه حملة اعلانية، ٨٠٠٠٠ جنيه نفقات اصلاحات جوهرية للمباني، ٣٠٠٠٠ جنيه مصروفات مقدمة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات تحت التحصيل، ٢٠٠٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، ٧٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض (يوجد ٢٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض مخصومة)، ٢٠٠٠٠٠ جنيه راس المال، ١٠٠٠٠٠٠ جنيه احتياطي، ٥٠٠٠٠٠ جنيه مخصص طوارئ، ٤٠٠٠٠٠ جنيه أرباح مرحلة، ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه اقساط شراء آلات يستحق منها خلال العام التالي ٨٠٠٠٠ جنيه، ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه سندات تستهلك بمعدل ٥٠٠٠٠٠ جنيه سنوياً، ١٥٠٠٠٠٠ جنيه موردون، ٥٠٠٠٠٠

جنيه مخصص ضرائب، ١٠٠٠٠ جنيه فوائد مستحقة، ٤٠٠٠٠ جنيه إيرادات  
محسلة مقدماً، ٢٠٠٠٠٠ جنيه قروض طويلة الأجل.

المطلوب: تحديد رأس المال العامل لهذه المنشأة.

ب - فيما يلي الأرصدة التي ظهرت في دفتر الأستاذ العام لأحدى المنشآت في  
١٩٧٧/١٢/٣١: بعد التسويات الجزئية:

٩٦٢٠٠ موردون، ٢٧٩٦٠ مستحقات، ٢٤٩١٤٠ أهلاك مجمع على المباني  
والتركيبات، ٨٤٩٨٠ نقدية، ٤٨٠٠٠٠ رأس مال الأسهم العادية (القيمة  
الاسمية ١٠ جنيه) ٣٧١٠٠٠ سندات ٥٪ تستحق خلال عشر سنوات، ١٦٧٢٠  
خصم إصدار السندات، ٥٢٧٠٠ توزيعات مدفوعة، ٢٩٨٤٠ مصروفات  
مدفوعة مقدماً، ٧٩٥٨٠ ضرائب مستحقة، ١١٨٨٠٠ منتجات تامة ونصف  
مصنوعة (متوسط التكلفة) ١٦٥٠٠٠ شهرة المحل بعد استبعاد الخفض السنوي في  
قيمتها، ١٠٨٨٠٠ أراضي، ٣٤٠٩٤٠ نفقات تطوير وتحسينات طويلة الأجل،  
٤٩٩٤٠ أوراق الدفع، ٧٣٠٠٠ حقوق اختراع، ٦٤٣٦٠٠ مباني وتركيبات،  
٥٩٧٢٠ مواد خام (متوسطة التكلفة) ٣٨٢٨٠٠ أرباح محجوزة أول العام،  
١٢٣٧٤٠ عملاء بعد استبعاد مخصص الديون المشكوك فيها، ١٠٠٠٠٠  
استثمارات قصيرة الأجل؟؟؟ أرباح العام.

المطلوب: تصوير الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي يوضح رأس المال  
العامل وصافي الأصول.



## الفصل السابع

### في جرد وتقييم الأصول السائلة نقدية وإستثمارات قصيرة الأجل - متحصلات - اوراق قبض

#### ١ - مقدمة :

عرضنا في الفصل السابق للميزانية العمومية وكيفية عرضها وعناصرها المختلفة وأشكالها المختلفة، ولتزمنا في ترتيبها بما يجري عليه العمل في الولايات المتحدة وبعض الدول الأوروبية، حيث يبدأ هذا للترتيب بأكثر الأصول سيولة وتندرج الأصول وفقاً لسهولة تحويلها إلى نقدية، حتى تصل في النهاية إلى الأصول غير الملموسة التي يكون من الصعب جداً تحويلها إلى نقدية دون تصفية أعمال المشروع وستتناول في هذا الفصل وفي مجموعة من الفصول التالية مناقشة مشاكل جرد وتقييم الأصول المختلفة وفقاً لترتيبها في الميزانية، ثم تنتقل بعد ذلك لمشاكل جرد وتقييم الالتزامات سواء طويلة أو قصيرة الأجل وأخيراً نعرض لموضوع حقوق الملكية.

ويختص هذا الفصل بطبيعة الحال بمناقشة مشاكل جرد وتقييم أكثر الأصول سيولة وهي النقدية والأرصدة التي لها طبيعة النقدية، وأرصدة المتحصلات وأوراق القبض، على أن نتناول باقي الأصول تباعاً في الفصول التالية.

#### ٢ - النقدية :

النقدية هي وسيلة التداول التي تقبلها البنوك للإيداع وللإضافة للجانب الدائن لحساب المودع وتشتمل النقدية على العملة الورقية والمعدنية، وأوامر الدفع، والشيكات، والنقدية المودعة لدى البنوك. ومن العناصر التي تكون دائماً

في حيازة أمين الصندوق بالمنشأة طوابع البريد وطوابع الدفعة، وقد تختلط هذه العناصر بالنقدية، ولكنها ينبغي أن تعالج بصفة مستقلة كأصل من أصول المنشأة وطوابع بريد ودفعة، على أن يرحل الجزء المستخدم منها دورياً إلى حساب مصروفات البريد والدفعة، والذي سيحمل على حسابات النتيجة في نهاية الفترة المالية.

ولا تعتبر الادعاءات لأغراض معينة خارج المنشأة من الأرصدة النقدية، فالأموال المجمعة لدى أحد البنوك أو غيرها من منشآت الائتمان والمخصصة لرد السندات، والتي لا تكون تحت رقابة المنشأة لا تعتبر من الأصول المتداولة. كما أن الادعاءات الخاصة بالحصول على تجهيزات آلية لا تعتبر أصول متداولة كذلك، على أساس أنها غير مخصصة للوفاء بالالتزامات الجارية، مثال ذلك العرايين أو التحويلات المدفوعة للحصول على آلات أو غيرها.

وتعتبر حسابات الودائع بالبنوك بمثابة إستثمارات مؤقتة وليس نقدية ذلك لأنها ليست قابلة للسحب بطريقة فورية، أما بالنسبة لودائع التوفير فإنها يمكن أن تعالج باعتبارها نقدية على أساس أنه يمكن سحبها في أي لحظة. كما يدخل ضمن أرصدة التعمية بالمنشأة النقدية المخصصة للقيام ببعض المصروفات الصغيرة في صندوق المصروفات الثرية بالمنشأة.

وخلاصة القول أن المعيار المستخدم بصفة عامة لإدراج أي عنصر من العناصر ضمن أرصدة النقدية، هو أن يكون هذا العنصر وسيلة للتبادل، وأن يكون متاح بصورة فورية لسداد الالتزامات الجارية، كما أنه لا يكون خاضعاً لأي قيود عقدية قد تمنع الإدارة من استخدامه لمقابلة أي من إلتزاماتها.

## ٢ - أ - تخطيط وإدارة الأرصدة النقدية.

تعتبر إدارة وتخطيط النقدية من الأنشطة الهامة بالنسبة لإدارة المشروع، ذلك لأن النقدية هي الوسيلة التي يمكن عن طريقها الحصول على السلع والخدمات المختلفة اللازمة لأعمال المشروع، هذا بالإضافة إلى أن تخطيط وإدارة هذا الأصل يعتبر ضرورياً لضمان عدم إساءة استخدامه.

وتتركز إدارة النقدية في مجالين أساسيين، هما الموازنة النقدية التقديرية، والرقابة المحاسبية وتهدف إدارة النقدية بصفة عامة إلى تحقيق الأغراض التالية:

أ - ضمان وجود أرصدة نقدية كافية للقيام بأعمال المشروع.

ب - استثمار اي أموال فائضة غير مطلوبة لأعمال المشروع أو لتوزيعها على أصحابه.

ج - القضاء على احتمالات السرقة أو التلاعب أو الاختلاس لتلك الأرصدة. وتعتبر الموازنة النقدية التقديرية وسيلة فعالة للتخطيط السليم للعمليات المستقبلية ولضمان وجود النقدية المطلوبة في الوقت المناسب، وبالقدر المطلوب بالضبط ودون زيادة كبيرة تسمح بوجود أرصدة نقدية عاطلة. كما تعتبر الرقابة المحاسبية مطلباً أساسياً لممارسة وظيفة التخطيط، وبالإضافة إلى ذلك فهي تهدف إلى ضمان استخدام النقدية في أغراض المنشأة ومنع ضياعها أو تسربها أو إختلاسها. إن المحاسب يكون دائماً مسؤول عن رقابة وحماية جميع أنواع أصول المشروع، ولكن النقدية تثير بعض المشاكل الخاصة بها في مجال الرقابة وذلك نظراً لاحتمالات السرقة والضياع التي تتعرض لها بدرجة أكبر من غيرها من الأصول.

## ٢ - ب - الأرصدة النقدية الفرعية:

لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع عادة تقوم الادارة بتحويل الأرصدة النقدية العاطلة إلى موارد منتجة وذلك عن طريق استثمارها في الحصول على إستثمارات قصيرة الأجل يمكن تحويلها مباشرة إلى نقدية عند الحاجة إليها. وفي بعض الحالات قد تتبع المنشأة سياسة الاحتفاظ باستثمارات قصيرة الأجل بصفة دائمة، وذلك لوجود أرصدة نقدية عند الحاجة إليها، على أساس أن هذه الأوراق تكون قابلة للبيع بسرعة وبأسعار تكون عادة معروفة.

وتختلف تلك الاستثمارات في أوراق مالية قصيرة الأجل عن الاستثمارات في الشركات التابعة التي تحتفظ بها المنشأة بقصد تحقيق السيطرة على أعمال الشركات

الفرعية، فهذا النوع الأخير من الاستثمارات لا يمكن أن يعالج على أنه إستثمارات قصيرة الأجل. ويرجع السبب الرئيسي في الاختلاف بين هذين النوعين من الاستثمارات هو أنه حتى تتحقق السيطرة على الشركة التابعة فإن حجم الاستثمارات فيها يكون كبيراً بدرجة تجعل تصفيته بطريقة فجائية سريعة غير ممكنة دون تحقيق خسائر كبيرة، وبالإضافة إلى ذلك فإن عمليات المشروع ربما تعرضت لمشاكل نتيجة لتصفية تلك الاستثمارات في الشركات التابعة، وستعرض لهذا الموضوع عند دراسة موضوع الشركات القابضة والتابعة في الجزء الثالث من تلك السلسلة.

وبخلاصة القول أن الاستثمارات التي تحتفظ بها المنشأة بصفة مؤقتة كوسيلة لاستثمار الأرصدة النقدية، والتي تظهر في ميزانية المنشأة باسم استثمارات قصيرة الأجل ينبغي أن تكون قابلة للبيع بسهولة، ولا ينبغي أن تكون مشتراه بقصد تدعيم العلاقات مع المنشأة التي أصدرتها. ومن ناحية أخرى فإنه ليس هناك حداً زمنياً للفترة التي تحتفظ فيها المنشأة بتلك الاستثمارات قصيرة الأجل، ويمكن تلخيص اسباب الاحتفاظ بتلك الاستثمارات على النحو التالي:

أ - زيادة العائد على الموارد المتاحة للمشروع.

ب - تخفيض مخاطر الخسائر المترتبة على تقلبات الأسعار.

وتستخدم السندات والأذون قصيرة الأجل عادة لتحقيق تلك الأغراض ذلك لأن تلك الأوراق على الرغم من أن سعر فائدتها يكون عادة محدود، إلا أنها تكون عادة قابلة للتحويل إلى نقدية بسرعة وسهولة دون خسارة كبيرة، نظراً لعدم وجود تقلبات كبيرة في أسعارها. كما هو الحال بالنسبة للأسهم والتي عادة تكون التقلبات في أسعارها كبيرة.

ويتم إثبات الاستثمارات قصيرة الأجل، عند الحصول عليها، بالتكلفة أي بالقيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها (الثمن المدفوع مضافاً إلى ذلك أي تكاليف غير مباشرة أخرى مثل السمسرة). وجدير بالذكر أن السندات



والأذون والتي يتم الحصول عليها بعد تاريخ دفع الفوائد تتكون من عنصرين، القيمة السوقية للورقة والفائدة عن الفترة من التاريخ السابق لدفعها حتى تاريخ شراء الورقة. وبناء على ذلك يمكن القول أن المنشأة حينما تحصل على سندات كاستثمارات قصيرة الأجل فهي تحصل على نوعين من الأصول، هما الورقة ذاتها والفائدة عليها من تاريخ الدفع السابق حتى تاريخ شراء السند، وينبغي فصل هذين العنصرين عند إجراء القيد الخاص بالحصول على تلك السندات وذلك لاعطاء صورة واضحة عن العمليات المتعلقة بتلك السندات، كما يتضح من المثال التالي:

في أول مارس سنة ١٩٧٥ قامت إحدى المنشآت بشراء ١٠٠٠ سند كاستثمار قصير الأجل، قيمة السند الاسمية ١٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر شراء السند الواحد ١٠١,٢٥٠ جنيه، بالإضافة إلى ١٢٥ مليم مصاريف وسمسرة وعمولة تحملتها المنشأة عن كل سند فإذا كانت الفائدة على هذه السندات تبلغ ٦٪ سنوياً وتدفع مرتين في آخر يوليو وآخر ديسمبر من كل عام. في مثل هذه الحالة يمكن تحليل الثمن المدفوع في سبيل الحصول على تلك السندات على الصورة التالية:

جنيه	
١٠١٢٥٠	قيمة الشراء (١٠١,٢٥٠ × ١٠٠٠)
١٢٥	يضاف العمولة والسمسرة والمصاريف (١٢٥ × ١٠٠)
<u>١٠١٣٧٥</u>	جملة المدفوع في عملية الشراء

الفائدة من ٧٥/١/١ حتى آخر فبراير سنة ١٩٧٥

$$\frac{1000}{101375} = \frac{2}{12} \times \frac{6}{100} \times 100000$$

قيمة السندات المشتراة بعد استبعاد الفوائد

ويتم تسجيل تلك العمليات باستخدام القيد التالي:

تاريخ الشراء	من مذكورين		
	ح/ الاستثمارات قصيرة الأجل	١٠٠٣٧٥	
	ح/ الفوائد غير المحصلة	١٠٠٠	
	إلى ح/ النقدية	١٠١٣٧٥	
	إثبات مشترياتنا من الاستثمارات قصيرة		
	الأجل بالاضافة إلى السمسرة والعمولة		
	والفائدة.		

وبفرض أن تلك السندات قد بيعت بعد شهرين بمبلغ ١٠٢٦٧٥ جنيه، على أساس سعر بيع السند الواحد ١٠٢, ٦٧٥ جنيه، وأن السمسار قد خصم من المبلغ المحصل من عملية البيع مبلغ ١٧٥ جنيه مصاريف وعمولة وسمسرة بواقع ١٧٥ ملين عن كل سند. في هذه الحالة أيضاً ينبغي تحليل المبلغ المحصل من عملية البيع، بنفس الطريقة المستخدمة عند الشراء، ويظهر ذلك التحليل على الصورة التالية:

جنيه	
١٠٢٦٧٥	قيمة البيع الاجالية
١٧٥	يطرح سمسرة ومصاريف متعلقة بعملية البيع
١٠٢٥٠٠	صافي المبلغ المحصل (بعده)

١٠٢٥٠٠

صافي المبلغ المحصل (ما قبله)

الفائدة المستحقة عن مدة ٤ شهور

من يناير حتى آخر إبريل

٢٠٠٠

$$\frac{4}{12} \times \frac{6}{100} \times 100000$$

١٠٠٥٠٠

قيمة السندات بعد استبعاد الفوائد

١٠٠٣٧٥

القيمة الدفترية للسندات

١٢٥

ربح عملية البيع

ويتم إثبات عملية البيع على الصورة التالية:

١٠٢٥٠٠	من ح/ النقدية	تاريخ البيع
	إلى مذكورين	
١٠٠٣٧٥	ح/ الاستثمارات قصيرة الأجل	
١٠٠٠	ح/ الفوائد غير المحصلة	
١٠٠٠	ح/ الفائدة المكتسبة	
١٢٥	ح/ ربح بيع الاستثمارات	
	إثبات مبيعات السندات والربح	
	المحقق من عملية البيع.	

واضح من القيد السابق اننا قمنا باثبات صافي النقدية المحصلة بعد خصم مصاريف البيع التي حصل عليها السمسار، وهذا الثمن المحصل من عملية البيع حللناه الى عناصره المختلفة وهي :

- ١ - إسترداد تكلفة الاستثمارات ١٠٠٣٧٥ جنيه (القيمة الدفترية لها).
- ٢ - إسترداد الفوائد غير المحصلة التي قامت المنشأة بشرائها عند قيامها بشراء تلك السندات في أول مارس (١٠٠٠ جنيه)
- ٣ - الفائدة المستحقة من أول مارس حتى آخر إبريل وتعتبر إيراد للمنشأة ناتجاً عن الاحتفاظ بتلك الاستثمارات لمدة شهرين، ولهذا رحلت إلى حساب الفائدة المكتسبة الذي سيرحل الى حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية.
- ٤ - ربح عملية البيع الناتج عن مقارنة قيمة السندات المباعة بعد إستبعاد الفائدة من آخر تاريخ لدفعها حتى تاريخ البيع بالقيمة الدفترية لتلك السندات، وسيرحل هذا الربح بطبيعة الحال الى حساب الأرباح والخسائر، ويوجد هذا الربح عادة نتيجة لانخفاض سعر الفائدة في السوق أو ربما نتيجة لزيادة الطلب على هذا النوع من السندات او للسببين معاً.

وطالما أن الاستثمارات قصيرة الأجل تعتبر امتداداً للأرصدة النقدية، فإن القيمة السوقية لتلك الاستثمارات تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لإدارة المشروع وللقارئ القوائم المالية، على أساس ان هذه الاستثمارات تعتبر أرصدة نقدية ثانوية يمكن تحويلها الى نقدية مباشرة بمجرد الحاجة الى سيولة.

وقد جرى العرف المحاسبي على تسجيل الأصول بتكلفتها، على أن تظل التكلفة موجودة طالما أن الأصل يغل إيرادات، إلا أنه في الحالات التي يفقد فيها الأصل قيمته ولا ينتج اي إيرادات فإنه يتم اعتباره خسارة ويستبعد من أصول

المنشأة. ويقتضي مفهوم التحقق في المحاسبة بالاعتراف بزيادة قيمة الأصول فقط في حالات بيع تلك الأصول أو تبادلها. وتثير هذه الفكرة مشكلة بالنسبة للاستثمارات قصيرة، فهل تعامل تلك الاستثمارات بنفس الطريقة الخاصة بغيرها من الأصول؟ ان الاستثمارات قصيرة الأجل وفقاً للتعريف السابق تكون قابلة للبيع في أي لحظة بأسعار تكون عادة معروفة، وهذه الخاصية لا تتوافر في غيرها من الأصول مثل المخزون أو الآلات أو غيرها. وهذا الاختلاف في الخصائص يقتضي انه على الرغم من أن مفهوم التحقق البيعي (في لحظة البيع) يكون مناسباً بالنسبة للأصول غير النقدية، إلا أنه لا ينبغي ان يحكم عملية تقييم الأصول النقدية وبناء على ذلك فان هذه الأصول تدرج في الميزانية على اساس قيمتها البيعية بصفة مستمرة، ويحقق هذا الاجراء الأهداف التالية:

١ - ستظهر قائمة الدخل نتائج القرارات المتعلقة بالاحتفاظ أو بيع الاستثمارات قصيرة الأجل بالنسبة لكل فترة على حدة، فعلى سبيل المثال إذا ارتفعت الأسعار في فترة معينة، وإنخفضت في الفترة التالية، فان الربح الناتج عن الاحتفاظ بالأوراق المالية في الفترة الأولى، والخسارة الناتجة عن الفشل في بيع الأوراق بالأسعار المرتفعة ستظهر بوضوح في الحسابات الختامية.

٢ - استخدام الأسعار السوقية في تقييم تلك الاستثمارات قصيرة الأجل يؤدي إلى عدم الحاجة إلى التمييز بين الاستثمارات من النوع الواحد (المنطقية) المشتراة في تواريخ مختلفة بأسعار مختلفة، وذلك لتحديد ربح أو خسارة البيع عند التخلص منها.

٣ - إن القيمة السوقية يكون لها دلالة أكبر بالنسبة للدائنين، الذين يقومون بدراسة جانب الأصول قصيرة الأجل في الميزانية لتحديد مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل ويوضح المثال التالي كيفية استخدام سعر السوق كأساس لتقييم تلك الاستثمارات:

تمتلك إحدى المنشآت إستثمارات قصيرة الأجل حصلت عليها بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وقد بلغت قيمتها السوقية في تاريخ الميزانية ٤٨٠٠٠ جنيه وذلك في ١٩٧٥/١٢/٣١.

واضح من هذا المثال أنه إذا تمسكنا بمفهوم التحقق عند البيع فإن الميزانية المعدة في ١٩٧٥/١٢/٣١ لن يظهر فيها أي أرباح متعلقة بالاحتفاظ بتلك الأوراق، وإنما ستظهر الأوراق المالية فيها بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه فقط. أما في حالة تقييم تلك الاستثمارات على أساس سعر السوق فإنه ينبغي إجراء القيد التالي:

٣٠٠٠	من ح / الاستثمارات قصيرة الأجل.
٣٠٠٠	إلى ح / الربح الناتج عن زيادة قيمة الاستثمارات
	إثبات الارتفاع في القيمة السوقية للاستثمارات
	قصيرة الأجل.

معنى القيد السابق أننا نعترف بتحقيق الدخل في الفترة الذي حدث فيها إرتفاع السعر، وليس في الفترة التي يتم فيها التبادل.

وبفرض أن المنشأة في المثال السابق باعت تلك الأوراق في مارس سنة ١٩٧٦ بمبلغ ٤٦٨٠٠ جنيه، هل يوجد ربح أو خسارة عند بيع تلك الأوراق؟

واضح أنه إذا كنا نستخدم مفهوم التحقق البيعي (في لحظة البيع)، فإنه يكون هناك ربح تحقق قدره ١٨٠٠ جنيه (الفرق بين التكلفة وسعر البيع)، وينبغي تسجيل هذا الربح في هذه الحالة. أما إذا كنا نستخدم سعر البيع كأساس لتقييم تلك الاستثمارات فإن قيمتها في دفاتر المنشأة ستكون ٤٨٠٠٠ جنيه (من واقع آخر ميزانية)، وبناء عليه فإنه عند البيع ستكون هناك خسارة قدرها ١٢٠٠ جنيه (٤٨٠٠٠ تكلفة - ٤٦٨٠٠ سعر البيع).

واضح أن المشكلة التي نحن بصددها بالنسبة لتلك الأوراق المالية قصيرة الأجل التي يتم الحصول عليها لاستثمار الفائض النقدي (أو التي تحمل محل

النقدية) هي تحديد الواقعة في حياة المشروع التي يترتب على حدوثها وجود خسائر أو أرباح من الاحتفاظ بتلك الأوراق. إن الفكر التقليدي يرى أن واقعة البيع هي التي يتحقق عندها الربح أو الخسائر، ولكن المنطق الذي تقوم عليه تلك القاعدة يشير كثير من التساؤل والجدل.

وعلى الرغم من المناقشة السابقة فإن كثير من الشركات تنشر حساباتها على أساس استخدام التكلفة كأساس لتقييم الاستثمارات قصيرة الأجل، ويتم الإشارة إلى القيمة السوقية بين قوسين بجوار هذا العنصر في الميزانية. وتستخدم بعض الشركات قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة لهذا العنصر بصفة مجمعة وليس بالنسبة لكل ورقة مالية على حدة، على أساس أن استخدام تلك القاعدة بالنسبة لكل ورقة مالية سترتب عليه الحصول على تقييم إجمالي أقل، وربما إظهار خسارة في فترة ربما تكون القيمة السوقية الإجمالية لتلك الأوراق مجمعة في ارتفاع.

وقد يتم تسجيل الانخفاض في القيمة السوقية لتلك الأوراق المالية مباشرة في حساب تقييم يسمى حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، يطرح طرحاً شكلياً من حساب تلك الأصول في الميزانية العمومية.

## ٢ - ح - ظهور النقدية والأرصدة النقدية الفرعية في القوائم المالية:

طالما أن النقدية تعتبر أكثر الأصول سيولة، على أساس أنه يمكن تحويلها بسهولة إلى غيرها من الأصول، فإنها تعتبر أول عنصر من عناصر الأصول الجارية أو المتداولة.

ولا نثير النقدية أي مشاكل خاصة بعملية التقييم، على أساس أن النقدية تظهر في الميزانية بالقيمة التي تمثل قيمتها في التبادل. وقد يحدث وجود عجز أو زيادة في الرصيد النقدي اليومي، وقد سبق أن رأينا في الجزء الأول من هذه السلسلة أن هذا العجز أو الزيادة يتم إثباته مع إثباتات عمليات الإيداعات النقدية يومياً، على أن يرحل رصيد هذا الحساب عادة إلى حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة المالية، سواء كان رصيداً مديناً أو دائناً.

وتظهر الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية مباشرة بعد أرصدة النقدية على أساس انها تليها من ناحية السيولة ، باعتبار سيولتها كبيرة جداً وذلك دون نظر إلى طول الفترة التي تحتفظ بها المنشأة بتلك الأوراق أو الفترة التي تستغرقها عملية بيعها أو التخلص منها . وتظهر هذه الأوراق عادة بتكلفتها وأحياناً بالتكلفة أو السوق ايها اقل كما سبق ان ذكرنا، وفي جميع تلك الحالات ينبغي الافصاح عن القيمة السوقية لتلك الأوراق، وفي كثير من الحالات تظهر النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل في مفردة واحدة في الميزانية المنشورة باسم «نقدية واستثمارات قصيرة الأجل» .

## ٢ - د - الرقابة الداخلية والأرصدة النقدية :

يهدف نظام الرقابة الداخلية في المشروع إلى ضمان الحصول على الأصول بمجرد شرائها أو التعاقد على شرائها وتوفير الحماية والأمان الكامل بالنسبة للأصول التي في حيازة المنشأة، وبالإضافة إلى ذلك ضمان إستخدام تلك الأصول في أعمال المنشأة . ويتكون نظام الرقابة الداخلية في المشروع من جميع الوسائل والاجراءات المستخدمة بواسطة إدارة المشروع لتحقيق الأهداف التالية :

١ - حماية الموارد من الاسراف والتبديد والضياع وعدم الكفاءة في إستخدامها .

٢ - ضمان الدقة في السجلات المحاسبية بما يعمل على زيادة درجة الاعتماد عليها، وضمان صحة القوائم والبيانات المستخرجة منها .

٤ - تشجيع وقياس إتزام العاملين بالسياسات الموضوعة . بواسطة الادارة .

٥ - ضمان تحقيق الكفاءة في إستغلال الموارد .

والرقابة الداخلية لا تهدف دائماً إلى إكتشاف الأخطاء، ولكنها تهدف أساساً إلى تقليل إحتمال وقوع تلك الأخطاء أو السرقة أو التلاعب . ومن الاجراءات التي تنطوي عليها معظم نظم الرقابة الداخلية أنه لا ينبغي أن يسمح لأي شخص في



المنشأة أن يقوم بجميع المراحل المتعلقة بعملية معينة، أو بجميع الأعمال التي تنطوي عليها عملية معينة من بدايتها وحتى نهايتها. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك شخص معين في المشروع من سلطته طلب البضاعة واستلامها وتسديد قيمتها للبائع، وتسجيل العملية في الحسابات، فانه لن يكون هناك حماية كافية ضد التلاعب أو الاختلاس أو حتى الخطأ غير المقصود. وفي معظم المنشآت الكبيرة يتم القيام بتلك الأعمال بواسطة أقسام مستقلة، هي قسم المشتريات وقسم الاستلام، وقسم الحسابات وقسم المخازن، ويساعد هذا التقسيم بلا شك على ضمان عدم قيام أي منها بعملية معينة من بدايتها حتى نهايتها.

ويساعد استخدام الآلات في إدارة النظام المحاسبي على زيادة الرقابة الداخلية مثال ذلك آلات تسجيل النقدية، وآلات فرز وتصنيف وتبويب المعلومات وآلات تسجيل العمليات، كما يساعد استخدام النماذج والمطبوعات النمطية على تحقيق هذا الهدف أيضاً. وعموماً ينبغي أن تفوق المزايا أو المنافع التي تحصل عليها المنشأة من نظام الرقابة الداخلية التكاليف المتعلقة بإدارة هذا النظام كما ينبغي أن يتفق نظام الرقابة الداخلية مع حجم المشروع ومقدرته المالية.

ويهدف نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للنقدية إلى ضمان تحصيل وتسجيل النقدية الخاصة بالمنشأة دون خسارة أو ضياع. ويجب أن يصمم نظام الرقابة الداخلية للنقدية بحيث يحول دون إجراء مدفوعات غير مصرح بها من الجهة التي تملك إصدار هذا التصريح في المشروع. وتتحقق الرقابة الداخلية على النقدية عن طريق تقسيم المسؤولية بطريقة تسمح بالمراجعة المستقلة للعمليات المالية بدون أن يكون هناك ازدواج أو تكرار للمجهود. وتتحقق الرقابة الداخلية بصورة كبيرة عن طريق إيداع جميع المتحصلات النقدية في البنك مباشرة أو في اليوم التالي على أكثر تقدير، وإجراء جميع المدفوعات بشيكات، بمعنى عدم استخدام المتحصلات في القيام بأي مدفوعات بطريقة مباشرة. أما بالنسبة للمصروفات الصغيرة فانه يخصص لها مبلغ صغير في المنشأة في صندوق خاص يسمى صندوق المصروفات الشرية أو السلفة المستدعية التي توضع تحت مسؤولية شخص معين في المشروع ويتم تغذيتها كلما أوشك الرصيد على الانتهاء.

وتخصص السلفة المستدعية أو صندوق المصروفات الثرية في المشروع إلى النفقات الصغيرة مثال ذلك الانتقالات الداخلية ومصاريف السفر، وغيرها من عناصر النفقات الصغيرة التي يكون من الملائم دفعها نقداً. وعندما يقترب رصيد صندوق المصروفات الثرية من الانتهاء يتم سحب شيك بجملة المصروفات التي تمت عن طريقة لاعادة السلفة او الرصيد إلى وضعه الأصلي. وينبغي أن يكون رصيد هذا الصندوق كافياً للقيام بتلك النفقات لمدة ثلاث اسابيع أو شهر. ويخضع هذا الصندوق للجرد المفاجيء في بعض المنشآت للتحقق من وجود النقدية أو وجود مستندات تثبت القيام بصرفها وتحل محل النقدية، بحيث أن مجموع النقدية والمستندات ينبغي أن يطابق رصيد السلفة المستدعية الأصلي. ونوضح عمليات السلفة المستدعية أو صندوق المصروفات الثرية باستخدام المثال التالي:

في أول يناير سنة ١٩٧٥ خصصت إحدى المنشآت صندوقاً للمصروفات الثرية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لدفع بعض النفقات أو الفواتير المحدودة القيمة، وفي ٢١ يناير قدم أمين صندوق المصروفات الثرية الى ادارة الحسابات البيان التالي بالنفقات التي تمت خلال الفترة، وذلك لاعادة الرصيد إلى ما كان عليه:

جنيه	
٢١١	تكاليف صناعية غير مباشرة متنوعة (إضاءة وقود..)
٣٨٦	مصاريف سفر وانتقال (إدارية).
٢١٤	مصاريف بيعية متنوعة.
—	
٨١١	مجموع النفقات.
===	

وتستخدم القيود التالية لاثبات العمليات السابقة:

١٠٠٠	من حـ/ صندوق المصروفات الثرية	٧٥/١/١
١٠٠٠	إلى حـ/ البنك	
	إثبات المبلغ المسحوب لحساب صندوق	
	المصروفات الثرية.	

٧٥/١/٢١	من مذكورين		
	ح/ تكاليف صناعية غير مباشرة		٢١١
	ح/ المصاريف الادارية		٣٨٦
	ح/ المصاريف البيعية		٢١٤
	الى ح/ البنك	٨١١	
	إثبات المصروفات التي تمت عن طريق		
	صندوق المصروفات الثرية عن الفترة		
	من ٧٥/١/١ الى ٧٥/١/٢١ لاعادة		
	الرصيد إلى ما كان عليه.		

وقد يحدث أن يكون هناك عجز في رصيد صندوق المصروفات الثرية، في مثل هذه الحالات يظهر ضمن الطرف المدين للقيد السابق حساب العجز والزيادة في رصيد صندوق المصروفات الثرية بقيمة العجز، ومن الطبيعي أن هذا الحساب سيجعل دائماً بقيمة الزيادة ويعتبر حساب العجز والزيادة في رصيد صندوق المصروفات الثرية عادة أحد الحسابات التي مستحول الى حساب الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية.

وينبغي أن يتم إستعاضة رصيد السلفة المستديمة في تاريخ نهاية السنة المالية وذلك لضمان إثبات جميع المصروفات في الفترة الخاصة بها، ذلك لأن عدم إجراء قيود إثبات المصروفات التي تمت عن طريق السلفة المستديمة (صندوق المصروفات الثرية) في نهاية السنة المالية يؤدي الى عدم تحميل تلك السنة ببعض المصروفات التي تخصها. ويترتب على الاجراء السابق أن رصيد حساب صندوق المصروفات الثرية في الميزانية سيكون هو كامل المبلغ المتفق على وجوده في ذلك الصندوق، ويظهر هذا الرصيد ضمن أرصدة النقدية بالميزانية العمومية.

## ٢ - هـ - تسوية حساب البنك في نهاية السنة المالية :

سبق أن ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية يتطلب ضرورة إيداع التحصيلات

التقديية بالبنك مباشرة، مع إجراء المدفوعات بشيكات، ومن الطبيعي أن تلك الابداعات والمدفوعات سترحل الى حساب البنك بدفاتر المنشأة، كما ان البنك يقوم بإثباتها في دفاتره وفي كشف الحساب الجاري الذي يرسله للمنشأة عادة في نهاية كل شهر، أو في مدة أقل حسب الاتفاق. ومن المفروض من الناحية النظرية أن يتطابق رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة مع رصيد الحساب طبقاً لكشف الحساب الذي يرسله البنك للمنشأة في نهاية الشهر، ولكن هذا التطابق لا يحدث بطريقة مباشرة في الحياة العملية، وإنما ينبغي القيام بإجراء بعض التسويات لتحقيق هذا التطابق. ويرجع عدم تطابق الرصيد إلى وجود فجوة زمنية بالنسبة لاثبات العمليات في الجهتين، فعلى سبيل المثال تقوم المنشأة بجعل حساب البنك دائماً بمجرد تحرير شيك سداداً لفاتورة معينة، بينما أن البنك لا يقوم بإثبات تلك العملية (استبعاد المبلغ من حساب المنشأة) إلا عند قيام حازر الشيك بتقديمه للحصول على قيمته، ويحدث في خلال هذه الفترة عدم تطابق هذين الرصيدين بتلك القيمة. ومن الأسباب الأخرى لعدم تطابق الرصيدين عدم قيام البنك بإثبات بعض الابداعات التقديية في نفس الوقت الذي يتم إثباتها في دفاتر المنشأة، ومضي الوقت سيتم إثبات العمليات السابقة وسيتحقق التطابق بين الرصيدين. كما قد تكون دفاتر المنشأة متخلفة فيما يتعلق بإثبات بعض العمليات، مثال ذلك مصاريف البنك، والتي لا يتم عادة إثباتها إلا بعد الحصول على كشف الحساب الجاري، وكذا بالنسبة لأوراق القبض المحصلة بواسطة البنك فانها لا تثبت في دفاتر المنشأة الا بعد ورود إشعار التحصيل.

وبالإضافة الى العمليات السابقة والتي تمثل تخلفاً في إثبات بعض العمليات إما في دفاتر البنك أو في دفاتر المنشأة، قد يكون هناك في حالات نادرة بعض الأخطاء في دفاتر البنك أو في دفاتر المنشأة. وتساعد إجراءات تسوية حساب البنك مع دفاتر المنشأة على إكتشاف تلك الأخطاء وتصحيحها، وبالتالي فهي تؤدي إلى زيادة دقة البيانات المحاسبية المتعلقة بتلك العمليات.

وتستخدم في الحياة العملية طريقتان لإجراء التسوية بين رصيد كشف الحساب الجاري ورصيد البنك بدفاتر المنشأة، الطريقة الأولى تعمل على الوصول

الى الرصيد السليم لكل من الرصيد الظاهر في كشف الحساب الجاري، والرصيد الظاهر في دفاتر المنشأة، وسيمثل الرصيد في هذه الحالة الرصيد الصحيح للتقديرات الذي ينبغي ان يظهر في الميزانية العمومية في نهاية الفترة المالية. أما الطريقة الثانية فتقوم بتسوية رصيد كشف الحساب الجاري بالبنك للوصول الى الرصيد كما تظهره دفاتر المنشأة، ونوضح كل من هاتين الطريقتين باستخدام المثال التالي:

ظهر رصيد حساب البنك في دفتر الأستاذ العام لمنشأة شاهين للتجارة في ١٩٧٥/١٢/٣١ بمبلغ ٢١١٨٥,٣٢٠ جنيه. وطبقاً لكشف الحساب الجاري المرسل من بنك الاسكندرية في نفس التاريخ فان الرصيد هو ٢٤٠٣٨,٠٤٠ جنيه. وبمراجعة كشف الحساب الجاري تبين ان هناك ودائع بالبريد قيمتها ٢٢٨٩,٢٠٠ جنيه لم تدرج بكشف الحساب الجاري بالبنك كما ظهر من الكشف تحميل المنشأة بمبلغ ٧ جنيه مصاريف، وقيام البنك بتحصيل ورقة قبض مرسلة اليه بمبلغ ٤٠٤٠ جنيه. وقد إتضح من مراجعة المدفوعات ان الشيك رقم ٨١٤١٢ الخاص بالحصول على بعض الأثاث والتركيبات والمحور بتاريخ ١٥ ديسمبر بمبلغ ٩٧١,٨٠٠ جنيه قد قيد في دفتر الصندوق والبنك بالمنشأة بمبلغ ٩١٧,٨٠٠ جنيه. وبالإضافة إلى المعلومات السابقة تبين أن الشيكات التالية لم تقدم بعد البنك.

المبلغ	رقم الشيك
٨٤٣,٩٢٠	٥٨١٣١٢
١٨٦,—	٥٨١٤١٧
٢٣٣,—	٥٨١٤٢٠
٢٠٩,—	٥٨١٤٢٢ (مقبول الدفع)

كما كان هناك شيك رفض أحد العملاء دفع قيمته بمبلغ ١٠٠ جنيه لم يظهر بكشف الحساب الجاري للبنك.

يمكن إستخدام المعلومات السابقة لتسوية كل من رصيد كشف حساب البنك  
وحساب النقدية بالمنشأة (الطريقة الأولى) على الصورة التالية:

منشأة شاهين للتجارة  
تسوية حساب البنك في  
١٩٧٥/١٢/٣١

مليم جنيه	مليم جنيه
٢٤٠٣٨,٠٤٠	الرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري
٢٢٨٩,٢٠٠	يضاف إليه: ودائع غير مدرجة بالكشف
<hr/>	
٢٦٣٢٧,٢٤٠	
١٢٦٢,٩٢٠	يطرح الشيكات غير المقدمة (٥٨٤١٣, ٤١٧, ٤٢٠ فقط)
<hr/>	
٢٥٠٦٤,٣٢٠	الرصيد الصحيح
<hr/>	
٢١١٨٥,٣٢٠	الرصيد طبقاً لدفاتر المنشأة
٤٠٤٠, -	يضاف أوراق قبض مرسلة للتحويل (محصلة)
<hr/>	
٢٥٢٢٥,٣٢٠	
	يطرح:
	مصاريف البنك ٧, -
	شيكات مرفوضة ١٠٠, -
	الخطأ في إثبات الشيك رقم ٥٨١٤١٢
١٦١	(٩٧١,٨٠٠ جنيه - ٩١٧,٨٠٠) ' ٥٤, -
<hr/>	
٢٥٠٦٤,٣٢٠	الرصيد الصحيح.
<hr/>	

واضح من مذكرة التسوية السابقة أننا لم ندرج ضمن الشيكات غير المقدمة الشيك رقم ٥٨١٤٢٢ المقبول الدفع ذلك لأن البنك يخصم هذا الشيك من حساب المنشأة بمجرد قيامه بالتوقيع عليه بما يفيد قبوله للدفع، كما يلاحظ ايضا ان تلك الطريقة في التسوية تظهر الرصيد الصحيح الذي ينبغي أن يظهر في كشف الحساب الجاري وفي دفاتر المنشأة وهو الرصيد النقدي السليم للمنشأة، أما الطريقة الثانية للتسوية فهي تبدأ بالرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري بالبنك، ونقوم بتعديله حتى نصل الى الرصيد طبقاً لدفاتر المنشأة على الصورة التالية:

منشأة شاهين التجارية  
مذكرة تسوية حساب البنك في  
١٩٧٥/١٢/٣١

مليم جنية	مليم جنية	
٢٤٠٣٨,٠٤٠		الرصيد طبقاً لكشف البنك
		يضاف اليه:
	٢٢٨٩,٢٠٠	ودائع غير مدرجة
	٧, -	مصاريف البنك
	١٠٠, -	شيكات مرفوضة
٢٤٥٠,٢٠٠	٥٤, -	الخطأ في الشيك رقم ٥٨١٤١٢
<hr/>	<hr/>	
٢٦٤٨٨,٢٤٠		
		يطرح:
	١٢٦٢,٩٢٠	الشيكات غير المقدمة
٥٣٠٢,٩٢٠	٤٠٤٠, -	أوراق قبض محصلة
<hr/>	<hr/>	
<u>٢١١٨٥,٣٢٠</u>		الرصيد طبقاً لدفتر المنشأة

تظهر القوائم السابقة بوضوح أسباب الاختلاف بين كل من الرصيد في دفتر البنك والرصيد في دفاتر المنشأة. وبعد إعداد مذكرة أوقائمة التسوية ينبغي إجراء بعض قيود التسوية لتعديل حسابات المشروع عن طريق تصحيح الأخطاء وإثبات العمليات غير المثبتة فيها. وتساعد الطريقة الأولى على إعداد هذه القيود بوضوح لأنها تسهل مهمة تحديد العناصر التي ينبغي أن تشملها تلك القيود، والتي تظهر على الصورة التالية بالنسبة للمثال السابق:

١٩٧٥/٢١/٣١	من مذكورين		
	ح/ الأثاث والتركيبات	٥٤	
	ح/ العملاء	١٠٠	
	ح/ مصاريف البنك	٧	
	ح/ البنك (النقدية)	٣٨٧٩	
	الى ح/ أوراق القبض برسم التحصيل	٤٠٤٠	
	إثبات العمليات الناتجة عن تسوية حساب		
	البنك طبقاً لمذكرة التسوية.		

وسترحل تلك القيود الى الحسابات الخاصة بها، ويظهر حساب البنك في دفاتر المنشأة على الصورة التالية:

١٢/٣١	رصيد (ميزانية)	٢٥٠٦٤,٣٢٠	رصيد	٢١١٨٥,٣٢
			إلى ح/ أوراق قبض	٣٨٧
			برسم التحصيل	
		٢٥٠٦٤,٣٢٠		٢٥٠٦٤,٣٢٠

ويظهر الرصيد الجديد لهذا الحساب في ميزانية المنشأة في ١٩٧٥/١٢/٣١.



### ٣ - جرد وتقييم أرصدة المتحصلات: Receivables

يشير إصطلاح المتحصلات إلى مجموعة من المطلوبات أو الحقوق التي سيتم عنها تدفقاً نقدياً وارداً للمنشأة في المستقبل القريب، وتنتج معظم أرصدة المتحصلات عن مبيعات السلع والخدمات الخاصة بالمنشأة ويطلق على تلك الأرصدة إصطلاح حسابات العملاء. وقد تنتج بعض الأرصدة المدينة الأخرى نتيجة لعمليات أخرى غير عمليات المبيعات، مثال ذلك السلف التي تدفعها المنشأة، والأقساط غير المحصلة من الأسهم والسندات، المطالبات المتعلقة باسترداد الضرائب والمتفق عليها، والمستحق على شركات التأمين كتعويضات متفق عليها. ويطلق إصطلاح المتحصلات Receivables على كل من أرصدة العملاء والأرصدة المدينة الأخرى مجتمعة.

وتمثل أرصدة العملاء الجزء الأكبر من المتحصلات بصفة عامة، كما أن هذه المتحصلات تعتبر في غالب الأحيان جزءاً كبيراً من الموارد السائلة للمنشأة وبناء على ذلك فإن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بالمتحصلات والرقابة الملائمة على سياسة منح الائتمان في المشروع تعتبر في غاية الأهمية، إن ضعف إجراءات الرقابة المتعلقة بمنح الائتمان وتحصيل الأرصدة المدينة يترتب عليه، بلا شك، زيادة نسبة الأرصدة غير المحصلة وزيادة الاستثمارات في المبيعات، ولهذا يمكن القول إن السياسة السليمة الناجحة لمنح الائتمان والتحصيل تعتبر من المتطلبات الرئيسية لتحقيق نتائج مربحة لعمليات المشروع، وستعرض في هذا الجزء لمشاكل تقييم أرصدة المتحصلات تمهيداً لظهورها في ميزانية المنشأة.

#### ب - أ - تقييم أرصدة المتحصلات:

الخاصية الرئيسية لحسابات المتحصلات هي أن مبلغ التدفد المتوقع تحصيله والتاريخ المتوقع للتحصيل يمكن تحديدها (أو تقديرها) بمستوى معقول من الدقة، وبناء على ذلك فإن تلك الأرصدة تمثل تدفقاً نقدياً وارداً مؤكداً نسبياً، وتتنحصر المشكلة الرئيسية التي تواجه المحاسب في تقدير قيمة ذلك التدفق.

وينبغي أن نأخذ في الاعتبار بعض العوامل عند تقييم التدفق النقدي من

أرصدة المتحصلات، وأول هذه العوامل هو احتمال تحصيل تلك الأرصدة فعلاً، وقد يكون من الصعب تحديد احتمال التحصيل بالنسبة لكل حساب على حدة، إنما بالنسبة لمجموعة كبيرة من الأرصدة يكون من الممكن تقدير هذا الاحتمال، وبناء عليه تقدير نسبة الأرصدة المتوقع عدم تحصيلها. والعامل الثاني الذي ينبغي أخذه في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات هو طول الفترة حتى يتم التحصيل، على أساس أن مبلغ من المال مستحق بعد فترة من الزمن في المستقبل لا يمكن أن يساوي في الوقت الحاضر نفس القيمة، وكلما طالت الفترة حتى تاريخ الاستحقاق كلما زاد الفرق بين قيمة الدين الحالية (القيمة الآن) وقيمتها عند تاريخ الاستحقاق. وفي الحالات التي تكون فيها فترات الدين طويلة فإن عقود الديون تتضمن نصوصاً تقضي بإضافة فوائد على الرصيد المستحق وذلك للأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية النقود، وربما تتمشى القيمة الحالية لتلك العقود، في هذه الحالة، مع القيمة عند تاريخ الاستحقاق. وبناء على ذلك يمكن القول أن القيمة الحالية لأي دين غير مضاف عليه فوائد هي بلا شك أقل من القيمة عند تاريخ الاستحقاق. إلا أنه يلاحظ أنه إذا كانت طول فترة الدين قصيرة فإن هذا الفرق غالباً ما يتجاهله المحاسبون، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك ديناً مستحق خلال ٣٠ يوم فإنه يقيد بقيمته الاسمية عادة. إلا أن ذلك لا ينبغي أن يحول دون تأكيد وجود فروق بين القيمة الاسمية للديون (القيمة عند تاريخ الاستحقاق) والقيمة الحالية لها وخاصة في الحالات التي تكون فيها الاستحقاقات بعيدة وبالتالي الفروق كبيرة.

ويتم إثبات أرصدة العملاء في الدفاتر عند إتمام عملية البيع ونقل ملكية البضاعة إلى المشتري. كما أن الأرصدة المدينة عن الخدمات يتم إثباتها عند الانتهاء من أداء تلك الخدمات. وبناء على ذلك فإنه لا يمكن إثبات أرصدة العملاء عند استلام أمر الشراء، أو عند إنتاج البضاعة. كما تجدر الإشارة في هذا المجال أن البضاعة المرسلة للأمانة ليست بمثابة مبيعات على أساس أن نقل ملكية البضاعة للغير لا تتم إلا بقيام الوكيل ببيع البضاعة المرسلة للأمانة على نحو ما سنرى فيما بعد. كما أن المتحصلات المتعلقة بعمليات العقود طويلة الأجل ينبغي أن تكون فقط بالنسبة للعمل التام أو المنجز من قيمة العقد كما سنرى فيما بعد.

وحيثما يصل حجم عمليات البيع الأجل إلى درجة كبيرة تستخدم المنشآت النظم المحاسبية الآلية أو الالكترونية للقيام بتلك العمليات، ويسمح استخدام الآلات بالقيام بالقيود الدائن في حساب المبيعات، والترحيل لحساب إجمالي العملاء وحساب العميل الشخصي في دفتر استاذ العملاء مرة واحدة. كما يساعد مثل هذا النظام على إنتاج البيانات الشهرية عن المبيعات وأرصدة العملاء. كما ينبغي ألا نكون مسؤولي تسجيل المبيعات والمتحصلات من العملاء مخولة للشخص أو الأشخاص الذين يكون من مهامهم معالجة المتحصلات النقدية، أو إعداد قوائم إيداع النقدية وإعداد مذكرات التسوية، وذلك تحقيقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية في توفير الحماية الكاملة لأصول المنشأة. إن عدم فصل تلك الأعمال قد يمكن شخص معين من إختلاس بعض المتحصلات النقدية وإخفاء ذلك عن طريق ترحيل العملية إلى الجانب المدين من حساب مردودات ومسموحات المبيعات. وترتبط مشكلة تقييم أرصدة المتحصلات بمبلغ الإيراد الذي سيعتبر محققاً في نهاية الأمر، على أساس أنه لا يوجد طريقة لقياس الإيراد بصورة مستقلة عن قيمة الحقوق والمطالبات المستحقة على العملاء وغيرهم نتيجة عمليات الإيرادات. وتتكون مشكلة تقييم أرصدة المتحصلات من ثلاثة مشاكل فرعية هي، أولاً: تحديد المبلغ المستحق على العملاء، ثانياً: توقيت عملية التحصيل أو تحديد وقت التحصيل، ثالثاً: تقدير احتمال عدم تحصيل الأرصدة المستحقة، وسنناقش المشاكل المرتبطة بكل من هذه الموضوعات في الصفات التالية.

### ٣- ب - تحديد المبالغ المستحقة على العملاء:

نعرض فيما يلي بعض المشاكل الفرعية المرتبطة بتحديد المبالغ المستحقة على العملاء وهذه المشاكل هي:

الخصم التجاري: يجري العمل في بعض الصناعات على إعداد الفواتير بالأسعار الاجمالية التي تكون خاضعة لنوع أو أكثر من الخصم التجاري. ويعتبر السعر الاجمالي الوارد في الفاتورة بمثابة السعر المقترح لاعادة البيع، ويمثل الخصم الفرق بين سعر إعادة البيع والقيمة التي سيتحملها المشتري في سبيل الحصول على

البضاعة. ويساعد استخدام هذا الأسلوب في التعامل في تثبيت أسعار الكاتالوج، وتغيير نسبة الخصم بطريقة تسمح بحرية الحركة للبائع في منح نسب خصم متفاوتة للمشتريين، دون أن يكون هناك تغيير في قوائم الأسعار أو طبع كتالوجات جديدة. ومن الناحية المحاسبية تعتبر تلك الخصومات أساليب مناسبة للقيام بعملية التسعير، والمبلغ الذي سيدفعه المشتري هو الصافي بعد استبعاد الخصم التجاري، وهذه القيمة هي التي ينبغي إعتبارها إيراداً وترحيلها إلى حساب العميل.

**الخصم النقدي:** يستخدم الخصم النقدي عادة لتحديد السعر النقدي الذي يتحمله المشتري عند قيامه بتسديد المبلغ المستحق مباشرة بعد عملية الشراء، وذلك تمييزاً له عن السعر المرتفع الذي يدفع عادة اذ لم يستفد العميل من الخصم نتيجة لعدم قيامه بالسداد في خلال المدة المقررة للانتفاع بالخصم النقدي. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك فاتورة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه شروطها هي: ٢٪ - ١٠ / ن ٣٠ يوم، معنى ذلك أن العميل مواجه بأحد بديلين، إما أن يدفع ١٩٦٠٠ جنيه خلال عشرة أيام أو ينتظر لمدة ٣٠ يوم ويدفع ٢٠٠٠٠ جنيه بالكامل، ويمثل الفرق وقدره ٤٠٠ جنيه الفائدة عن استخدام مبلغ قدره ١٩٦٠٠ جنيه لمدة ٢٠ يوم إضافة، وتصل هذه الفائدة بالنسبة لهذا المثال إلى أكثر من ٣٥٪ ولهذا فهي تمثل حافز قوى للمشتري ليقوم بالدفع خلال فترة عشرة ايام حتى يتجنب دفع هذه الفائدة المرتفعة.

وينبغي ان نأخذ في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات احتمالات منح الخصم النقدي للعملاء، ففي المثال السابق، إذا كان هناك احتمالاً قوياً أن العميل سيحصل على الخصم، فان الدين المستحق عليه لن يساوي إلا ١٩٦٠٠ جنيه، أما إذا كان الاحتمال الخاص بمنح الخصم ضئيل فإن قيمة الحساب ستكون ٢٠٠٠٠ جنيه. وتلعب الخبرة السابقة دوراً كبيراً في تحديد احتمال استفادة العملاء بالخصم المقرر، ويمكن القول بصفة عامة أنه نتيجة الميزة الكبيرة التي ينطوي عليها ذلك الخصم فانه من الممكن افتراض ان معظم العملاء سيفضلون التمتع به. ويوجد ثلاثة طرق مختلفة لمعالجة الخصم النقدي من الناحية المحاسبية وهي:

**الطريقة الأولى:** ويتم بمقتضاها تسجيل المبيعات بالقيمة الإجمالية وحينما يقرر العملاء الحصول على الخصم النقدي يتم إثباته بجعل حساب الخصم مدينياً وحساب

النقدية مدينياً بصافي المبلغ المحصل، على أن يجعل حساب العميل دائناً باجمالي المبلغ. ولا يجري أي قيد في نهاية السنة لناخذ في الاعتبار الخصم المتوقع حصول العملاء عليه على الأرصدة القائمة في نهاية السنة المالية. وبالتالي لا تأخذ هذه الطريقة الخصم المتوقع منحه للعملاء في تاريخ الميزانية في الاعتبار.

**الطريقة الثانية:** وتشبه الطريقة الأولى تماماً فيما عدا أنه يجري في نهاية السنة قيد مؤداة أخذ الخصم المتوقع حصول العملاء عليه على الأرصدة القائمة في الاعتبار، ويجري بالنسبة لذلك الخصم المتوقع قيد مؤداة جعل حساب مصاريف الخصم النقدي مدينياً، وحساب مخصص الخصم المسموح به دائناً، وتكون قيود اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

أ - عند البيع :

تاريخ البيع	من ح/ العميل الى ح/ المبيعات اثبات المبيعات عن يوم.		
-------------	---	--	--

ب - عندما يقرر العميل الحصول على الخصم :

	من مذكورين ح/ النقدية ح/ مصاريف الخصم المسموح به الى ح/ العميل . إثبات قيام العميل بسداد المستحق بعد حصوله على الخصم النقدي.		
--	---	--	--

ح- في نهاية السنة المالية:

بفرض ان الأرصدة المدينة التي يمكن أن تحصل على خصم تبلغ ١٥٠٠٠ جنية وأن معدل الخصم ٥٪، فيجري القيد التالي في نهاية السنة المالية:

٧٥٠	من ح/ مصاريف الخصم المسموح به	
	إلى ح/ مخصص الخصم المسموح به	٧٥٠
	إثبات مصاريف الخصم التي تخص السنة وترحيلها	
	إلى حساب مخصص الخصم المسموح به.	

ويلاحظ أن حساب مصاريف الخصم المسموح به يرحل إلى حساب النتيجة مع باقي المصروفات، أما حساب مخصص الخصم المسموح به فيظهر مطروحاً طرْحاً شكلياً من حساب العملاء في الميزانية العمومية.

الطريقة الثالثة: وبمقتضاها يتم إثبات القيمة في حساب العميل إجمالاً، والمبيعات بالصافي بعد الخصم، ويرحل الفرق إلى حساب مخصص الخصم المسموح به عند البيع مباشرة، على أن يجعل حساب مخصص الخصم مدينياً عند قيام العميل بالحصول على الخصم. أما في حالة عدم قيام العميل بالحصول على الخصم فإن القيمة ترحل إلى حساب الخصم غير المأخوذ (الذي لم يستفد به العملاء) والذي يعتبر أحد حسابات الإيرادات ويحول إلى حساب الأرباح والخسائر.

وتظهر قيود اليومية في ظل هذه الطريقة على الصورة التالية:

أ- عند البيع (الأرقام افتراضية):

١٠٠٠٠	من ح/ العميل	
	إلى مذكورين	
	ح/ المبيعات	٩٨٠٠
	ح/ مخصص الخصم المسموح به	٢٠٠
	إثبات المبيعات والخصم المتعلق بها.	

ب - إذا قرر العميل الاستفادة بالخصم بمعنى قيامه بالسداد خلال المدة المتفق عليها:

من مذكورين		
ح/ النقدية	٩٨٠٠	
ح/ خصص الخصم المسموح به	٢٠٠	
الى ح/ العميل	١٠٠٠٠	
إثبات النقدية المحصلة والخصم الممنوح للعملاء.		

ح - إذا لم يستفد العملاء بالخصم (بعد انقضاء الأجل المحدد للاستفادة بالخصم) يجري القيد التالي:

من ح/ خصص الخصم المسموح به	٢٠٠	
الى ح/ الخصم غير المأخوذ	٢٠٠	
إثبات الخصم الذي لم يحصل عليه العملاء		
وترحيله الى حساب الخصم غير المأخوذ		

وتجدر الإشارة الى أن العميل سيسدد في هذه الحالة الأخيرة مبلغ قدره ١٠٠٠٠ جنيه.

واضح من إستعراض تلك الطرق أن استخدام الطريقة الأولى يؤدي إلى المغالاة في تقدير ارصدة العملاء وفي تقدير صافي الدخل على أساس أنه لم يؤخذ في الاعتبار احتمال حصول العملاء على الخصم المقرر في نهاية السنة المالية. أما الطريقتين الثانية والثالثة فيؤديان إلى نفس النتيجة وهي إظهار صافي القيمة المحققة في الميزانية العمومية لكل من أرصدة العملاء والايرادات.

مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات: من الناحية النظرية ينبغي أن نأخذ في الاعتبار عند تقييم أرصدة المتحصلات احتمال قيام بعض العملاء برد البضاعة

المباعة اليهم، أو قيامهم بالمطالبة بتخفيض المبالغ المستحقة عليهم بسبب عدم مطابقة البضاعة المباعة اليهم لرغباتهم بالكامل. إن المردودات المتوقعة والمسموحات يترتب عليها في النهاية تخفيض المبالغ التي سيتم تحصيلها من العملاء وبناء عليه أرصدة المتحصلات وفي الحالات التي تكون فيها هذه المبالغ كبيرة ويمكن تقديرها بطريقة موضوعية، فإن اخذها في الاعتبار كتسوية للمردودات والمسموحات المقدرة يترتب عليه تحسين قياس الدخل ورقم الدخل الصافي بالتالي.

فعل سبيل المثال إذا كانت خبرة المنشأة تشير إلى أن نسبة مردودات المبيعات تبلغ في المتوسط ٥٪ من أرصدة العملاء في نهاية كل سنة وأن متوسط ٦٠٪ من سعر البيع الأصلي سيتحقق في النهاية من البضاعة المردودة، أي بعد اعادة تلك البضاعة إلى الحالة التي يمكن بيعها عليها، فإذا كان إجمالي أرصدة العملاء في نهاية سنة ١٩٧٥ يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، فإن قيد التسوية المناسب سيظهر على الصورة التالية:

١٩٧٥/١٢/٣١	من مذكورين	
	ح/ المخزون - مردودات المبيعات المتوقعة	٦٠٠٠
	ح/ مردودات المبيعات	٤٠٠٠
	إلى ح/ مخصص مردودات المبيعات	١٠٠٠٠
	إثبات مردودات المبيعات المتوقعة،	
	بعد إستبعاد القيمة المتوقع تحقيقها منها	
	وترحيلها إلى حساب البضاعة.	

ويترتب على القيد السابق أنه سي طرح من حساب المبيعات في حساب المتاجرة ٤٠٠٠ جنيه، ومن حساب العملاء في الميزانية ١٠٠٠٠ جنيه، على أن يضاف إلى حساب البضاعة في الميزانية مبلغ ٦٠٠٠ جنيه. ويترتب على ذلك القيد تخفيض الايرادات والأصول المتداولة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وهو الفرق بين سعر البيع الأصلي والقيمة المتوقع تحقيقها من مردودات المبيعات المتوقعة.



ودائع العملاء عن العبوات: قد يجري العمل في المنشأة على تحميل العملاء بالودائع المحصلة كتأمين عن العبوات التي تباع فيها السلعة، على أساس أن هذه الودائع ترد بمجرد إعادة تلك العبوات للمنشأة. أما إذا كانت الودائع تحصل نقداً، فإنه عند رد هذه العبوات يتم إلغاء حساب الوديعة (الالتزام) وترد القيمة للمودع، أما إذا لم ترد العبوات فإن الالتزام برد الوديعة لن يكون قائماً، والفرق بين قيمة الوديعة (التأمين) وتكلفة العبوات غير المعادة تمثل ربح أو خسارة تعالج مع معالجة الاهلاك عن العبوات. وفي الحالات التي لا يكون فيها تحديداً زمنياً لاعادة تلك العبوات ينبغي تقدير عدد العبوات التي لن ترد للمنشأة، ويجب إجراء تسوية دورية بها وذلك طبقاً لخبرة الشركة في هذا المجال.

وفي الحالات التي يتم فيها تحميل العميل بقيمة التأمين على العبوات، فإنه يكون هناك عدم تأكد بالنسبة للمبلغ المتوقع تحصيله من أرصدة العملاء، ويظل عدم التأكد موجوداً طالما أن العبوات لم ترد إلى المنشأة، وطالما أن الالتزام القائم على المنشأة والخاص بالتأمين المودع على العبوات موجوداً، وعلى الرغم من أن تلك العبوات موجودة في حيازة العملاء فإنها يجب أن تدرج في أحد حسابات الأصول بالنسبة للمنشأة البائعة. فإذا كان احتمال عدم رد هذه العبوات كبيراً فإنها يمكن أن تعالج كأحد حسابات المخزون، أما إذا كان تداولها طبيعياً فإنها تعالج باعتبارها أصل طويل الأجل تخضع للاهلاك خلال سنوات حياتها لانتاجية؛ أو أنها قد تعالج كأحد عناصر المخزون التي تظهر بقيمتها بعدما يطرأ عليها من نقص أثناء العام.

### ٣- ح- توقيت تحصيل الأرصدة المدينة:

سبق أن ذكرنا أنه عندما تطول الفترة التي يستحق فيها الرصيد المدين ينبغي أن نأخذ في الاعتبار القيمة الحالية لهذا الرصيد في ميزانية المنشأة، وتظهر أهمية هذا الاجراء في حالة طول فترة الدين وفي حالة عدم تحميل العملاء بفوائد على أرصدتهم. فعلى سبيل المثال إذا كان هناك مبيعات بمبلغ ٢١٢٠٠ جنيه تستحق بعد سنة من الآن وأن سعر الفائدة السائد في السوق هو ٦٪ فإن التسجيل السليم لهذه العملية يظهر على الصورة التالية:

١٢٠٠	من حـ/ العملاء إلى مذكورين	تاريخ البيع
٢٠٠٠٠	حـ/ المبيعات	
١٢٠٠	حـ/ الفوائد غير المكتسبة على أرصدة العملاء.	
	إثبات المبيعات بعد إستبعاد الفوائد غير المكتسبة على عملية البيع.	

يلاحظ من القيد السابق أننا رحلنا إلى حساب المبيعات صافي القيمة الحالية لعملية البيع (٢١٢٠٠ ÷ ١٠٦ = ٢٠٠٠٠ جنيه). أما الباقي فقد رحل إلى حساب الفوائد غير المكتسبة، والتي ستحول إلى إيرادات خلال الفترة التي يظل فيها الدين قائماً. ويعتبر حساب الفوائد غير المكتسبة على أرصدة العملاء تعديل لقيمة أرصدة العملاء في الميزانية العمومية وقد سبق أن بينا أن المحاسبين يتجاهلون هذه الفكرة خاصة إذا كانت الاستحقاقات قصيرة.

### ٣-١- تقدير أرصدة التحصيلات المحتمل عدم تحصيلها ومعالجة الديون المكدمة:

المشكلة الثالثة المتعلقة بتقييم أرصدة التحصيلات هي تقدير احتمال عدم قدرة بعض العملاء على سداد أرصدة حساباتهم. وطالما أن سياسة الائتمان بالمنشأة سليمة فإن الخسارة الناتجة عن احتمال عدم تسديد بعض الأرصدة ستكون محدودة، وستوجد تلك الخسارة على الرغم من أي مجهودات يبذلها قسم الائتمان في المشرع. وبالإضافة إلى ذلك فإن هدف الإدارة ليس هو تصغير حجم تلك الخسارة الناتجة عن احتمال عدم تحصيل بعض الأرصدة المدينة، ولكن هدفها هو تعظيم صافي الدخل، وبناء عليه فإن تقييد سياسة منح الائتمان في المشروع قد يترتب عليه خسارة بعض المبيعات التي تفوق الخسارة التي أمكن تجنبها عن طريق تخفيض نسبة الأرصدة غير المحصلة.

كما أن الأرصدة المدينة التي لن يكون من الممكن تحصيلها تكون قيمتها الحالية صفر، ولن يتحقق الدخل المقابل لها. ويهدف المحاسب بتقدير إحتمال عدم تسديد بعض الأرصدة إلى تجنب المغالاة في أرصدة العملاء وفي الإيرادات خلال الفترة التي تمت المبيعات فيها. ويلاحظ ان التقديرات المستقبلية تكون خاضعة للخطأ دائماً، ويحاول المحاسبون دائماً تجنب ذلك الخطأ عند تقدير نسبة الأرصدة المتوقع عدم تحصيلها او تصغيره كلما كان ذلك ممكناً من الناحية العملية نظراً لأهمية ذلك بالنسبة لقياس الدخل.

ويظهر المبلغ المقدر عدم تحصيله في الميزانية العمومية كحساب تقييم دائن يطرح من رصيد حساب العملاء، ويسمي حساب مخصص الديون المشكوك فيها، أو مخصص الديون المدومة، أو مسموحات الديون المشكوك فيها Allowance for Uncollectible Accounts. ويستخدم حساب التقييم هذا لتعديل أرصدة العملاء للوصول إلى قيمتها الممكن تحقيقها، ومن الطبيعي أن السبب في إستخدام حساب تقييم لمعالجة إحتمال عدم تحصيل الأرصدة هو أنه ليس من المعروف أي الحسابات لن يكون من المستطاع تحصيلها، كما أن حساب إجمالي المدينين ينبغي أن يتطابق مع مجموع أرصدة العملاء في دفتر استاذ مساعد العملاء، ولهذا لا يمكن ترحيل هذا المبلغ إلى حساب إجمالي العملاء وإنما يظهر مطروحاً من أرصدة العملاء مجمعة في الميزانية للوصول إلى القيمة المحققة الصافية منها كما سبق أن ذكرنا.

ويمكن أن يعالج حساب مخصص الديون المشكوك فيها بعدة طرق في قائمة الدخل، فيرى بعض المحاسبين إستبعاد مخصص الديون المشكوك فيها من إجمالي المبيعات على أساس أنه يمثل إيرادات لن يتم تحصيلها، والحجة التي يثيرها هؤلاء المحاسبين ان المصروف يقاس بتكلفة البضاعة المشحونة للعملاء الذين لن يسدحوا حساباتهم. ولكن في الحياة العملية فان مخصص الديون المشكوك فيها غالباً ما يظهر ضمن مصروفات المنشأة وليس كاستبعاد من إجمالي المبيعات. ويرى أنصار إظهار المخصص ضمن مصروفات المنشأة ان فكرة التحقق يترتب عليها وجود رصيد سليم لحساب العميل عند البيع، أما عدم التحصيل فهو يرجع إلى بعض الصعوبات المالية التي تظهر أو تصبح واضحة بعد تاريخ البيع، وبناء عليه فان الانخفاض في رصيد

العميل (أو العملاء) يمثل تآكل في قيمة الأصل الذي يكون له طبيعة المصروف. وأخيراً فإن البعض يرى أن مخصص الديون المشكوك بمثابة مصروف مالي وبناء عليه يظهر ضمن مجموعة المصاريف الأخرى في قائمة الدخل، ومن الطبيعي أن جميع هذه الآراء لن تؤثر على صافي الدخل ولكنها تحدد فقط كيفية معالجة مخصص الديون المشكوك فيها في قائمة الدخل.

وتقدر الأرصدة المحتمل عدم تحصيلها إما على أساس العلاقة السابقة بين الأرصدة غير المحصلة والمبيعات خلال السنوات الماضية، أو على أساس بحث وتحليل أرصدة حسابات العملاء في نهاية السنة المالية، وسنعرض فيما يلي لكل أسلوب من الأساليب السابقة في تقدير قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.

#### تقدير الديون المشكوك فيها على أساس المبيعات:

يعتبر متوسط النسبة المئوية من المبيعات الآجلة غير المحصلة في السنوات السابقة أساساً منطقياً لتقدير الجزء من المبيعات الجارية الذي يتوقع عدم تحصيله ويتصف هذا الاجراء في تقدير الديون المشكوك فيها ببساطته وإمكانية الوصول الى التقدير بمجرد الوصول إلى رقم المبيعات الآجلة، وترتب على المدخل السابق في تقدير الديون المشكوك فيها المقابلة المنطقية بين الإيرادات والمصروفات ويعتبر مفيداً جداً في إعداد القوائم المالية المتكررة (الشهرية مثلاً)

وإذا كانت نسبة المبيعات النقدية الى المبيعات الآجلة ثابتة نسبياً، فإن تقدير الديون المشكوك في تحصيلها على أساس نسبة من إجمالي المبيعات يعطي نتائج دقيقة نسبياً، وعلى الرغم من ذلك فإن الاجراء السليم هو تقدير الديون المشكوك فيها على أساس نسبة من المبيعات الآجلة فقط. ويمكن إدخال بعض التعديلات أو التحسينات على ذلك التقدير عن طريق تحليل المبيعات لكل مجموعة من العملاء، إما حسب حجم الأرصدة أو حسب المناطق الجغرافية، وذلك في حالة توافر المعلومات اللازمة لذلك.

ويستخدم نسبة الأرصدة المتوقعة عدم تحصيلها وضربها في رقم المبيعات الآجلة

نحدد قيمة المبيعات التي لن يكون من المستطاع تحصيلها عن نفس الفترة. ولن يتحدد الخطأ في تلك العملية إلا بعد عمليات التحصيل، ومن الملائم إجراء بعض الاختبارات الدورية لتحديد مدى ملائمة المخصص على ضوء ظروف المشروع المتغيرة.

وجدير بالذكر ان تقدير مخصص الديون المشكوك فيها بهذه الطريقة في نهاية السنة المالية ليس له علاقة بالرصيد الموجود فعلا في ذلك المخصص، وما اذا كان لدينا او دتنا، إنما ينحصر الاهتمام على تحديد العلاقة بين المبيعات الآجلة عن السنة والنسبة المتوقع عدم تحصيلها منها سنوياً وهي التي ترحل الى حساب المخصص. ويترتب على متابعة الخطأ أو المغالاة في تحديد قيمة المخصص تعديل النسبة سنوياً للقضاء على تلك الفروق.

**تقدير مخصص الديون المشكوك فيها على أساس تحليل حسابات العملاء:**

من الطرق الملائمة والشائعة الاستخدام في الحياة العملية لتقدير مخصص الديون المشكوك فيها وتحديد المبلغ الملائم الذي يحمل على إيرادات الفترة طريقة تحليل الحسابات المدينة إلى مجموعات حسب عمر الحساب وتحديد احتمال عدم التحصيل بالنسبة لكل مجموعة. وتستند هذه الطريقة الى الاعتقاد السائد بصفة عامة، بوجود علاقة بين طول مدة بقاء الحساب واحتمالات تحصيله، على أساس أنه كلما طالت فترة وجود الحساب كلما قل احتمال تحصيله، ويطلق على طريقة تقسيم أرصدة العملاء الى مجموعات وفقاً لعمر كل مجموعة طريقة تحديد عمر الحسابات aging of accounts receivables وتتوقف المجموعات التي ستقسم إليها أرصدة العملاء على خبرة الشركة وشروط البيع فيها، كما أن هذه المجموعات ستكون الأساس في تحديد الديون المشكوك فيها بالنسبة لكل مجموعة. الا انه يلاحظ ضرورة قيام المنشأة بفحص الأرصدة التي مضى عليها فترة طويلة جداً بصفة مستقلة لتحديد ظروف كل منها بصفة خاصة وتحديد نسبة عدم التحصيل بالنسبة لها على هذا الأساس التحليلي.

وتظهر قائمة تحديد مخصص الديون المشكوك فيها بهذه الطريقة على الصورة التالية:

منشأة . .

تحديد عمر الأرصدة المدينة في نهاية سنة . . .

المبلغ المقدر عدم تحصيله	نسبة احتمال عدم التحصيل	النسبة المئوية للرصيد	قيمة الرصيد من واقع الكشوف التحليلية	مجموعة الحسابات على أساس تاريخ الاستحقاق
جنيه	%	%	جنيه	لم تستحق بعد
٢٤٠٠	%١	%٧٥	٢٤٠٠٠٠	مستحق من ٣٠ يوم
١٢٤٨	%٣	%١٣	٤١٦٠٠	مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم
١٠٤٠	%٥	%٦,٥	٢٠٨٠٠	مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم
٩٦٠	%١٠	%٣	٩٦٠٠	مستحقة من ٩١ - ١٢٠ يوم
١٤٤٠	%٣٠	%١,٥	٤٨٠٠	مستحقة لأكثر من ١٢٠ يوم
٢٥٠٠	تحليل الحسابات المختلفة	%١	٣٢٠٠	
—	—	—	—	
٩٥٨٨		%١٠٠	٣٢٠٠٠٠	
===		===	===	

يظهر الكشف السابق أن حوالي ٩٦٠٠ جنيه من أرصدة العملاء يحتمل عدم تحصيلها. وبمقارنة هذا المبلغ بالرصيد الموجود فعلا في حساب مخصص الديون المشكوك فيها تتحدد التسوية المطلوب إجراؤها في نهاية تلك السنة المالية، وذلك للوصول برصيد هذا الحساب إلى المبلغ المطلوب وجودة (٩٦٠٠ جنيه) ومن التعديلات على تلك الطريقة والتي تستخدم عادة في الحياة العملية تعديل رصيد العملاء، أو مجرد إضافة نسبة من أرصدة العملاء على المخصص الموجود فعلا في نهاية السنة المالية.

وتجدر الإشارة في هذا المجال أنه مهما كان الاجراء المستخدم فإن العملية كلها تقديرية، وأن النتائج هي مجرد تقديرات، ولهذا ينبغي أن يظهر المخصص كرقم دائري مهما كان الأسلوب المستخدم في إعداده.

ويلاحظ أنه نادراً ما تتفق الأرصدة غير المحصلة فعلا التي تخص السنة بالمبلغ المخصص لعدم تحصيل تلك الأرصدة في تلك السنة. وطالما أنه يوجد ارتباط معقول بين التقديرات السنوية والخبرة العملية، فإن الفروق البسيطة بين المخصص وعدم التحصيل الفعلي يتم تجاهلها. إلا أنه يلاحظ أن التسويات الكبيرة التي تتم لتخفيض أو زيادة المخصص عادة تتضمن تصحيح بعض الأخطاء المتعلقة بقياس الدخل في فترات سابقة، فإذا كانت المبالغ كبيرة فإنه ينبغي تحديد مصدر الخطأ وإجراء قيد تصحيح ملائم.

ولا يضاح هذه الفكرة نفترض ان شركة الشمس للتجارة قد تأسست منذ ثلاثة سنوات، وقد رأت الشركة تقدير مخصص الديون المشكوك فيها سنوياً على أساس ٢٪ من المبيعات الآجلة، وفيما يلي قائمة توضح خبرة المنشأة بالنسبة لتحصيل تلك الأرصدة:

السنة	المخصص المكون للديون المشكوك فيها	الديون التي تقرر اعدامها وفقاً للسنة التي تخصها			الرصيد الموجود في المخصص في نهاية السنة
		السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	
١	جنيه ١٠٠٠٠	جنيه ٣٠٠٠	جنيه	جنيه	جنيه ٧٠٠٠
٢	١٥٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠		١٢٠٠٠
٣	٢٠٠٠٠		٧٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
		٩٠٠٠	١١٠٠٠	٥٠٠٠	

واضح من هذا الجدول أن المنشأة تستخدم طريقة تحديد المخصص على أساس نسبة من المبيعات لكل سنة، ويوضح الجدول ايضاً المبالغ التي تقرر إعدامها خلال السنوات الثلاثة، كما يوضح رصيد المخصص في نهاية السنة الثالثة وهو ٢٠٠٠٠ جنيه. ويفرض أن المنشأة في نهاية تلك السنة قامت بدراسة أرصدة حسابات العملاء وتبين من تلك الدراسة ان الحسابات الموجودة من السنة الثانية تحتاج فقط إلى ١٠٠٠ جنيه، وحسابات السنة الثالثة تتطلب ٨٠٠٠ جنيه فقط كمخصص للديون المشكوك فيها. يترتب على تلك الدراسة وجود مغالاة في رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها قدرها ١١٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠ - ٩٠٠٠ جنيه)، كما أن ذلك يشير إلى وجود تخفيض في دخل السنوات السابقة بنفس المبلغ، كما يظهر من الجدول التالي:



السنة	المبالغ غير المحصلة				مخصص الديون المشكوك فيها	قيمة التخفيض في الدخل
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه		
١	٩٠٠٠		٩٠٠٠		١٠٠٠٠	١٠٠٠
٢	١١٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠		١٥٠٠٠	٣٠٠٠
٣	٥٠٠٠	٨٠٠٠	١٣٠٠٠		٢٠٠٠٠	٧٠٠٠
	٢٥٠٠٠	٩٠٠٠	٣٤٠٠٠		٤٥٠٠٠	١١٠٠٠

واضح من الجدول السابق أن مصاريف الديون المشكوك فيها في السنة الأولى ٩٠٠٠ جنيه وبناء عليه يكون هناك تخفيض في دخل هذه الفترة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه. كما أن المصاريف في السنة الثانية تصل إلى ١٢٠٠ جنيه، منها ١١٠٠٠ جنيه تحققت فعلاً و ١٠٠٠ جنيه متوقعة طبقاً لتحليل الحسابات وبالتالي يكون الخفض في دخل هذه السنة ٣٠٠٠ جنيه، اما بالنسبة للسنة الرابعة فان مصاريف الديون المشكوك فيها ١٣٠٠٠ جنيه (منها ٥٠٠٠ جنيه محققة و ٨٠٠٠ جنيه مقدرة وفقاً لطريقة تحليل الحسابات)، ولهذا يكون الخفض في دخل هذه الفترة ٧٠٠٠ جنيه، وبناء على ذلك فان التخفيض الاجمالي في دخل السنوات السابقة يكون ١١٠٠٠ (١٠٠٠ + ٣٠٠٠ + ٧٠٠٠ جنيه) كما سبق أن ذكرنا. ويظهر قيد التسوية في نهاية السنة الثالثة لتعديل هذا الوضع على الصورة التالية:

٧٥/١٢/٣١	من حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها الى مذكورين	١١٠٠٠
	حـ/ مصاريف الديون المشكوك فيها	٧٠٠٠
	حـ/ تصحيحات ارباح السنوات السابقة	٤٠٠٠
	تعديل رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح رصيداً ٩٠٠٠ جنيه، وترحيل الزيادة الى مصاريف الديون المشكوك فيها وحساب تصحيح أرباح السنوات السابقة.	

ويترتب على القيد السابق تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها بحيث يصبح رصيداً ٩٠٠٠ جنيه وهو المبلغ المطلوب، كما يترتب عليه جعل حساب مصاريف الديون المشكوك فيها دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه وسيرحل إلى جانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر، كما أن حساب تصحيح أرباح السنوات السابقة سيرحل إلى حساب الأرباح والخسائر، بحيث يعتبر جزء من صافي الدخل في حساب النتيجة، ويمكن ان تظهر بصفة مستقلة في هذه القائمة.

#### معالجة الديون المدعومة:

واضح من المناقشة السابقة أنه عندما يتقرر اعدام أحد الديون، فإن قيمة هذه الديون تخصم على حساب مخصص الديون المشكوك فيها وذلك يجعل هذا الحساب مدينياً وحساب إجمالي العملاء (وحساب العميل الشخصي في دفتر استاذ مساعد العملاء) دائناً بنفس القيمة. وتعتبر تلك العملية بمثابة استخدام للمخصص في الغرض المكون من اجله ولا يترتب على تحميل المخصص بقيمة الديون التي يتقرر إعدامها وجعل حساب العميل دائناً أي تأثير على صافي قيمة

العملاء (أو القيمة الدفترية لتلك الأرصدة - القيمة الاسمية مطروحاً منها المخصص) ولا على صافي الدخل الخاص بالفترة التي يتم فيها اعدام الدين.

وإذا قامت المنشأة بتحصيل بعض الأرصدة التي سبق إعدامها، فإن الإجراء السليم هو جعل حساب العميل مديناً وحساب مخصص الديون المشكوك فيها دائناً، على أن يتم إثبات المتحصلات بجعل حساب البنك مديناً وحساب العميل دائناً بالقيمة المحصلة. ولا يوجد إعتراض على هذه الطريقة إذا كانت المبالغ المحصلة من الديون المدومة صغيرة وأنها تمثل مبالغ أعدمت على سبيل الخطأ. أما في الحالات التي يكون فيها ديون مبعوثة كبيرة (ديون محصلة سبق إعدامها) فقد يشير ذلك إلى أن مصروفات السنوات السابقة كان مبالغاً فيها، وخاصة في الحالات التي يقدر مخصص الديون المشكوك على أساس فحص الحسابات وتحديد عمر كل منها، فإن المخصص سيكون كافياً لتغطية الديون المشكوك فيها المقدرة التي لم يتقرر إعدامها بعد، كما أن الديون المبعوثة سترتب عليها زيادة هذا المخصص. في مثل هذه الحالات فإن القيد الخاص بآثبات الديون المبعوثة والذي يتضمن جعل حساب العميل مديناً قد يرحل إلى حساب دائن خاص يوضح أن ذلك يمثل تعديل للمبالغ المحملة بالزيادة على مصروفات السنوات السابقة.

#### ٤ - جرد وتقييم أوراق القبض:

يشير إصطلاح أوراق القبض في المحاسبة إلى مجموعة من وسائل الدفع تتفق جميعها في أنها تمثل تعهدات غير مشروطة لسداد مبالغ معينة بشروط محددة تحديداً دقيقاً في هذه الأوراق. وتكون أوراق القبض قابلة للتحويل أو التظهير من شخص إلى آخر، وترتب على ذلك إمكانية تداولها بسهولة وذلك عن طريق التحويل سداداً لبعض الالتزامات أو خصمها لدى إحدى البنوك، أو الاقتراض بضمائها.

وينبغي توافر بعض الشروط القانونية في تلك الأوراق حتى تكون قابلة للتظهير وأهم هذه الشروط هي: (١) أن الورقة ينبغي أن تكون مكتوبة وموقعاً عليها من الشخص الذي قام بإعدادها أو سحبها (٢) ينبغي أن تتضمن تعهداً غير مشروط أو أمر لدفع مبلغ معين أو قابل للتعيين من المال (٣) أن تكون قابلة للدفع

عند الطلب أو في تاريخ عدد (٤) ان تكون قابلة للدفع لأمر مستفيد معين أو لحاملها (٥) تشتمل على اسم المسحوب عليه وتكون موقعة منه (٦) ينبغي أن ينص فيها صراحة على وجود مقابل للوفاء (نقداً أو بضاعة أو أصول).

وتشتمل أوراق القبض أساساً على نوعين من الأوراق، هما السندات الأذنية والكمبيالات. وتكون أطراف السند الأذني إثنان، الساحب والمسحوب عليه، على أساس ان السند الأذني يمثل تعهد من المسحوب عليه لدفع مبلغ معين للساحب أما الكمبيالة فأطرافها ثلاثة، الساحب والمسحوب عليه والمستفيد، على أساس انها تمثل أمر يصدره الساحب إلى المسحوب عليه يطلب منه دفع مبلغ معين من المال لطرف ثالث هو المستفيد.

وتستخدم الأوراق التجارية بدرجة كبيرة في الحياة التجارية، وخاصة في الحالات التي تكون فيها فترة الدين طويلة، ويترتب على إستخدامها تحويل الدين الشخصي الى دين ثابت بورقة تجارية قابلة للتداول، يكون في إمكان المنشأة تحويلها في اي وقت أو خصمها والحصول على ما يقابلها من نقدية إذا احتاجت المنشأة لذلك. وقد سبق أن عرضنا في الجزء الأول من هذه السلسلة لمعالجة اوراق القبض من الناحية المحاسبية وبيننا المراحل المختلفة التي تمر بها وإحتمالات عدم تحصيلها. وسنعرض هنا لمشاكل تقييم هذه الأوراق وإظهارها في ميزانية المنشأة على النحو الوارد في الصفحات التالية:

#### أ - تقييم رصيد اوراق القبض.

إن التقييم السليم لأوراق القبض، كما هو الحال بالنسبة لأرصدة المتحصلات، يكون باستخدام القيمة السوقية الصحيحة لها عند إقتنائها أو الحصول عليها (القيمة الحالية) ويكون من الممكن الوصول إلى التقييم السليم لتلك الأوراق بالرجوع الى شروط السداد الواردة بها والحقوق التي تخولها لحاملها، وفيما عدا إحتمالات عدم السداد فانه تقل إحتمالات عدم التأكد سواء بالنسبة للمبلغ المتوقع الحصول عليه وتاريخ الحصول عليه.

وتشبه اوراق القبض حسابات العملاء العادية في أن جزء منها يحتمل عدم

تحصيله، ولهذا فانه اذا كانت المنشأة تستخدم أوراق القبض كوسيلة منتظمة للسداد فانه يمكن تقدير احتمال عدم السداد بنفس الطريقة والاجراءات التي تحدثنا عنها عند عرض مخصص الديون المشكوك فيها.

وتجدر الاشارة إلى أن بعض أوراق القبض قد ينص فيها صراحة على وجود فائدة وبعضها لا يتضمن هذا النص صراحة، ولا يعني هذا ان النوع الثاني لا يتضمن فوائد، وإنما تكون الفوائد عادة مأخوذة في الاعتبار عند تحديد مبلغ الورقة الاجمالي. وبناء على ذلك فان القيمة الزمنية للنقود تكون موجودة في جميع حالات أوراق القبض، على أساس أن القيمة الحالية للورقة التي تتضمن تعهداً بالدفع في تاريخ لاحق في المستقبل لن تكون مساوية للمبلغ الذي سيدفع في تاريخ الاستحقاق.

ونوضح الفرق بين ورقة القبض التي ينص فيها صراحة على وجود فائدة وتلك التي لا تتضمن النص على فوائد باستخدام المثال التالي:

بفرض ان منشأة السعادة حصلت على سدين سداداً لثمن بضاعة مبيعة، السند الأول يمثل ثمن بضاعة قيمتها ١٢٠٠٠ جنيه ويضاف الى ذلك فائدة بواقع ٦٪ على أساس ان السند يستحق بعد سنة من الآن.

أما السند الثاني فيستحق بعد سنة من الآن وقيمه ١٢٧٢٠ جنيه دون أن ينص فيه على فوائد.

من الطبيعي أنه لا يمكن إثبات السند الأول بجعل حساب أوراق القبض مدين بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحساب العميل أو المبيعات دائناً بها، على أساس أن هذا السند يعادل تماماً السند الثاني، ذلك لأن مبلغ السند الثاني يتضمن الفائدة، أما السند الأول فينبغي ان يضاف اليه الفائدة المستحقة عليه بحيث تصبح قيمته  $12000 \times 1.06 / 100 = 12720$  جنيه. فالسدين قيمة كل منهم في تاريخ الاستحقاق ١٢٧٢٠ وقيمة كل منهم الحالية ١٢٠٠٠ جنيه. وطالما ان هذين السدين متطابقين تماماً، فان معالجتهما محاسبياً تكون متطابقة، وذلك يجعل حساب اوراق القبض مديناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه مع إثبات الفوائد المستحقة على

كل منها عند تحققها بحيث يصل مجموعها في النهاية الى ١٢٧٢٠ جنيه. فيفرض انه يتم قياس الدخل شهرياً فانه يتم إثبات الفائدة المستحقة عن الشهر إما بجعل حساب اوراق القبض مديناً أو حساب الفائدة غير المحصلة مديناً، وحساب الفوائد المكتسبة دائناً بالقيمة وتظهر القيود على الصورة التالية:

١٢٠٠٠	من حـ / اوراق القبض إلى حـ / العميل (أو المبيعات) إثبات اوراق القبض التي حصلت عليها بقيمتها الحالية.	١٢٠٠٠	تاريخ الحصول على الورقة
-------	---	-------	----------------------------

٦٠	من حـ / اوراق القبض أو من حـ / الفوائد غير المحصلة إلى حـ / الفوائد المكتسبة إثبات الفوائد المكتسبة عن شهر..	٦٠	في آخر الشهر
----	---	----	--------------

ويلاحظ ان القيد الثاني سيتم إجراؤه شهرياً لاثبات الفائدة الشهرية المكتسبة، وبالتالي فلن يكون هناك حاجة الى إجراء تسوية جردية في نهاية السنة المالية، أما اذا لم يجري هذا القيد شهرياً، فانه لا بد من إجراء هذا القيد ويكون مبلغه هو الفائدة المستحقة من تاريخ الحصول على السند حتى تاريخ انتهاء السنة المالية بالسعر المقرر. وجدير بالذكر ان المعالجة السابقة لا يترتب عليها إثبات القيمة الاجالية للسند الثاني في تاريخ استحقاقه (١٢٧٢٠ جنيه) وفي حالة الرغبة في إظهار تلك القيمة في الدفاتر فان القيود الخاصة بهذا السند تظهر على الصورة التالية:

١٢٧٢٠	من حـ / اوراق القبض إلى مذكورين	تاريخ الحصول على الورقة
٧٢٠	حـ / مخصص الخصم على أوراق القبض	
١٢٠٠٠	حـ / المبيعات	
	إثبات حصولنا على سند بمبلغ ١٢٧٢٠ ج يتضمن فائدة ٦٪ ويستحق بعد سنة.	

يلاحظ أن حساب مخصص الخصم على اوراق القبض يعتبر حساب تقييم  
يطرح من حساب اوراق القبض في القوائم المالية.  
وفي نهاية كل شهر يجري القيد التالي:

٦٠	من حـ / مخصص الخصم على أوراق القبض	نهاية الشهر
٦٠	إلى حـ / الفوائد المكتسبة	
	إثبات الفائدة المكتسبة عن شهر. . بواقع ٦٪	

ويجري هذا القيد شهرياً حتى تاريخ الاستحقاق، حيث يجري القيد التالي:

١٢٧٢٠	من حـ / النقدية	تاريخ الاستحقاق
١٢٧٢٠	إلى حـ / اوراق القبض	
	إثبات تسديد ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق.	

ويلاحظ أن كثير من المحاسبين يرون إثبات أوراق القبض بقيمتها الاجمالية وخاصة إذا لم يكن فيها نص صريح على وجود فائدة، مع تكوين مخصص لمخصص أوراق القبض في نهاية السنة المالية للوصول إلى القيمة الحالية لتلك الأوراق، ويحدد المخصص في هذه الحالة عن طريق أخذ متوسط تاريخ إستحقاق الأوراق، وسعر الفائدة السائد في السوق ولكن هذا الاجراء ليس دقيقاً تماماً على أساس انه يؤدي إلى المغالاة في قيمة الأصول عند إثبات الورقة التجارية، كما انه يفشل في إظهار الفوائد المكتسبة بصفة مستقلة عن المبيعات. كما أن الاجراء المستخدم هنا يؤدي الى تحديد الخصم على كل ورقة تجارية على حدة ويتم إثباته عند تحققه مباشرة، وليس فيه عناصر تقديرية.

#### ٤ - ب - خصم أوراق القبض:

يشير إصطلاح خصم أوراق القبض إلى تقديم الورقة للبنك للحصول على قيمتها الحالية عند إحتياج المنشأة إلى أموال نقدية، وتؤدي البنوك خدمة جليلة للنشاط التجاري والصناعي بقبولها خصم أوراق القبض على أساس أنها توفر السيولة المطلوبة للمنشآت المختلفة، هذا بالإضافة إلى أن عمليات خصم الأوراق التجارية تعتبر مصدراً للايراد في البنوك ولا تقبل البنوك إلا خصم الأوراق التجارية من الدرجة الأولى اي التي تكون مسحوبة على عملاء مركزهم المالي سليم ويتمتعون بسمعة جيدة. ويلاحظ أن خصم الورقة التجارية لا يعنى المنشأة التي قدمت الورقة للخصم من المسؤولية، وذلك في حالة إخفاق المسحوب عليه في دفع قيمتها في تاريخ الاستحقاق، ذلك لأن البنك يرجع على المنشأة التي قدمت الورقة للخصم اذا رفض المسحوب عليه سداد قيمتها.

وتحسب المتحصلات من عملية الخصم عن طريق إستبعاد الفائدة المستحقة من قيمة الورقة الاجمالية (القيمة في تاريخ الاستحقاق) عن مدة الخصم، ونظراً لأن بعض البنوك تقوم بحساب الفائدة على القيمة الاجمالية للورقة وليس على أساس صافي قيمة الحصيلة أو القيمة الحالية، فيترتب على ذلك، بطبيعة الحال زيادة سعر الفائدة الفعلي على الأموال التي تحصل عليها المنشأة عن السعر المقرر. ونوضح هذه الفكرة ونبين كيفية المعالجة المحاسبية باستخدام المثال التالي:



حصلت إحدى المنشآت على كيميائيتين سداداً لبعض المبيعات التي تمت في نفس اليوم، وقيمة كل من هاتين الكيميائيتين في تاريخ الاستحقاق الذي يقع بعد سنة من الآن ٥٠٠٠٠ جنيه. ولم تتضمن الكيميائية الأولى أي نص على إضافة فوائد، أما الكيميائية الثانية فتتضمن نصاً يقضي بإضافة فائدة قدرها ٦٪ سنوياً بفرض أن معدل الفائدة أو الخصم الذي يحصل عليه البنك هو ٦٪ سنوياً، وأن المنشأة قامت بخصم تلك الأوراق مباشرة في نفس تاريخ الحصول عليها.

المطلوب: بيان كيفية معالجة تلك العمليات محاسبياً.

يرى كثير من المحاسبين إثبات تلك الكيميائيات بقيمتها الاجمالية في تاريخ الاستحقاق، فالكيميالة الأولى يتم إثباتها بجعل حساب أوراق القبض مدينا وحساب العميل أو حساب المبيعات دائناً بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، على أنه عند خصم تلك الأوراق، فإنه يتم جعل حساب البنك مدين بصافي المبلغ المحصل من عملية الخصم وهو ٤٧٠٠٠ جنيه وحساب الخصم مدين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه (٥٠٠٠٠ × ٦/١٠٠)، وحساب أوراق القبض دائن بكامل القيمة (٥٠٠٠٠ جنيه) (قد يكون من الممكن توسيط حساب أوراق قبض خصومه). أما بالنسبة للكيميالة الثانية فإنه جرى العرف بين كثير من المحاسبين على إثباتها على النحو التالي:

٥٣٠٠٠	من حـ/ العميل (محمد)	تاريخ البيع
	إلى مذكورين	
٥٠٠٠٠	حـ/ المبيعات	
٣٠٠٠	حـ/ الفوائد غير المكتسبة*	
	إثبات المبيعات والفوائد المتعلقة بالدين	
	المستحق على العميل محمد	

\* قد يرى البعض عدم إثبات أي فوائد على أساس أن العملية كلها تعتبر مبيعات.

تاريخ البيع	من حـ/ اوراق القبض إلى حـ/ العميل محمد	٥٣٠٠٠
	إثبات حصولنا على ورقة قبض عمل الدين المستحق على العميل محمد.	٥٣٠٠٠
تاريخ الخصم	من حـ/ اوراق القبض المخصوصة إلى حـ/ أوراق القبض	٥٣٠٠٠
	إثبات إرسال ورقة القبض للبنك للخصم.	
تاريخ إضافة القيمة لحساب المنشأة	من مذكورين حـ/ البنك	٤٩٨٢٠
	حـ/ الفوائد غير المكتسبة*	٣٠٠٠
	حـ/ مصاريف خصم أوراق القبض	١٨٠
	إلى حـ/ أوراق القبض المخصوصة	٥٣٠٠٠
	إثبات صافي قيمة ورقة القبض المخصوصة والغاء حساب الفوائد غير المكتسبة وإثبات باقي الخصم المستحق.	

واضح من أن هذا الاجراء يترتب عليه المغالاة في قيمة الأصول عند الحصول على الكمبيالة بلا مبرر، فقد تم إثبات ورقة القبض بمبلغ ٥٣٠٠٠ جنيه وهذه القيمة ليس لها دلالة في الوقت الحاضر، إنما يكون لها دلالة بعد سنة من الآن، إن قيمة الورقة الآن ٥٠٠٠٠ جنيه فقط، كما يترتب على القيود السابقة إلغاء حساب

\* يرحل هذا المبلغ إلى حساب مصاريف خصم أوراق القبض في حالة عدم وجود حساب للفوائد غير المكتسبة.

الفوائد غير المكتسبة عند القيام بعملية الخصم، كما رحلنا مبلغ ١٨٠ جنيه إلى حساب مصاريف الخصم (أو المصاريف المالية)، ويتتج هذا الفرق من قيام البنك بحساب الفائدة على أساس ان البنك سيقوم بتحصيل المبلغ الاجمالي بعد سنة من الآن وقد سبق ان بينا في الجزء الأول من تلك السلسلة بالتفصيل كيفية إستخدام هذا الاجراء بصورة عملية، إلا أن هذا الاجراء وان كان مفيداً في تفهم عمليات اوراق القبض وتقييمها في المراحل التمهيدية من الدراسة المحاسبية إلا أنه لا يتصف بالدقة الكاملة من الناحية العلمية لأنه يؤدي إلى المغالاة في قيمة الأصول بلا مبرر، كما سبق أن ذكرنا.

إن الاجراء الدقيق من الناحية العلمية هو إثبات تلك الأوراق بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وذلك على النحو التالي:

أولاً: تحديد المتحصلات من عمليات الخصم:

#### الكمبيالة الأولى الكمبيالة الثانية

جنيه	جنيه	
٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	القيمة الأصلية للورقة (القيمة الاسمية)
٣٠٠٠	صفر	الفائدة المستحقة
٥٣٠٠٠	٥٠٠٠٠	القيمة الاجمالية عند الاستحقاق
٣١٨٠	٣٠٠٠	الخصم المستحق للبنك
٤٩٨٢٠	٤٧٠٠٠	صافي المتحصلات
٥٠٠٠٠	٤٧١٧٠	القيمة الحالية للورقة على أساس ٦٪
١٨٠	١٧٠	(القيمة الاجمالية ÷ ١,٠٦) الفرق بين المتحصلات والقيمة الحالية.

ويرجع الفرق بين القيمة الحالية وبين المتحصلات من عملية خصم أوراق القبض على الرغم من أن سعر الفائدة واحد إلى قيام البنك بحساب الخصم على أساس القيمة المقرضة، مما يترتب عليه زيادة أعباء الفوائد المستحقة للبنك نتيجة لهذا الاجراء كما سبق أن ذكرنا.

وتظهر القيود المتعلقة باثبات القيمة الحالية لتلك الأوراق على الصورة التالية:

#### الكميالة الأولى:

٤٧١٧٠	من حـ/ أوراق القبض إلى حـ/ المبيعات (أو العميل) إثبات القيمة الحالية لورقة القبض المستلمة من العميل.	في تاريخ البيع
٤٧١٧٠		

٤٧٠٠٠	من مذكورين حـ/ البنك حـ/ مصاريف الخصم (أو المصاريف المالية) إلى حـ/ أوراق القبض (أو إلى حـ/ أوراق القبض المخصومة في حالة وجوده). إثبات أوراق القبض المخصومة بتاريخ اليوم	في تاريخ الخصم
١٧٠		
٤٧١٧٠		

ومن الطبيعي أنه يمكن ان يسبق القيد الأخير قيد مؤداه جعل حساب أوراق القبض المخصومة مدين وحساب أوراق القبض دائن، على أن يكون الطرف الدائن للقيد الثاني في هذه الحالة هو حساب أوراق القبض المخصومة.

## الكمبالة الثانية :

تاريخ البيع	<p>من حـ / اوراق القبض إلى حـ / المبيعات (أو الى حـ / العميل) إثبات القيمة الحالية للورقة المستلمة من العميل</p>	<p>٥٠٠٠٠</p>	<p>٥٠٠٠٠</p>
في تاريخ الخصم	<p>من مذكورين حـ / البنك حـ / مصاريف الخصم (المصاريف المالية) إلى حـ / أوراق القبض إثبات خصم ورقة القبض وتحويل ملكيتها الى البنك، وإثبات الخصم الاضافي الناجم عن هذه العملية.</p>	<p>٤٩٨٢٠ ١٨٠ ٥٠٠٠٠</p>	<p>٤٩٨٢٠ ١٨٠</p>

واضح من القيود السابقة أننا أثبتنا أوراق القبض بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وعند خصمها أثبتنا المتحصلات في حساب البنك مع إثبات فروق الخصم في حساب مصاريف الخصم، ويترتب على هذا الاجراء عدم المغالاة في قيمة الأصول عند إثبات أوراق القبض.

إفترضنا في المثال السابق ان المنشأة خصمت الأوراق التجارية بمجرد الحصول عليها مباشرة، ولكن يحدث في كثير من الحالات ان تحتفظ المنشأة بتلك الأوراق لمدة معينة، ثم تقوم بخصمها بعد ذلك. في مثل هذه الحالات ينبغي إثبات الفائدة المحقة للمنشأة قبل القيام بعملية الخصم على النحو التالي:

إفترض أن المنشأة في المثال السابق قامت بخصم تلك الأوراق بعد ستة شهور من تاريخ الحصول عليها.

## أولا تحديد الفوائد المكتسبة قبل الخصم:

الكمبيالة الأولى	الكمبيالة الثانية	
٥٣٠٠٠	٥٠٠٠	جملة الورقة
٥٠٠٠٠	٤٧١٧٠	قيمتها الحالية (عند الحصول عليها)
٣٠٠٠	٢٨٠٠	الفرق ويمثل فوائد تكتسب خلال
		مدة سنة وحيث ان الخصم تم بعد
		٦ شهور فيكون نصف هذا المبلغ
١٥٠٠	١٤١٥	قد إكتسب
١٥٠٠	١٤١٥	الفوائد غير المكتسبة

وينبغي أن يتم إثبات هذه الفوائد شهرياً كما سبق أن ذكرنا، وستكون محصلة القيود الشهرية، عن مدة ٦ شهور القيدتين التالين بالنسبة للكمبياليتين:

## الكمبيالة الأولى:

١٤١٥	من حـ/ أوراق القبض	قيد شهري
١٤١٥	إلى حـ/ الفوائد المكتسبة على	
	أوراق القبض	
	إثبات الفوائد المكتسبة عن الكمبيالة	
	ويلاحظ أن هذا القيد سيكون بمثابة ستة	
	قيود شهرية في الحياة العملية.	

## الكمبيالة الثانية :

يكون القيد مشابهة للقيد السابق تماماً فيما عدا أن مبلغه يكون ١٥٠٠ جنيه .  
ويعتبر حساب الفوائد أحد حسابات الإيرادات التي سترحل إلى حساب الأرباح  
والخسائر . ويرتب على تلك القيود إثبات النمو الذي حدث في قيمة الأصل نتيجة  
لتراكم الفوائد لمدة ٦ شهور ، بحيث ان رصيد الكمبيالة الأولى يصبح بعد هذا  
القيد مديناً بمبلغ ٤٨٥٨٥ جنيه (٧١٧٠) القيد الأصلي + ١٤١٥ الفوائد  
المكتسبة) كما أن قيمة الكمبيالة الثانية تصبح ٥١٥٠٠ جنيه (٥٠٠٠ القيمة المثبتة  
بها أصلاً + ١٥٠٠ جنيه فوائد متراكمة) .

وحق يتم إثبات عملية الخصم التي ستتم بعد ٦ شهور ينبغي تحديد صافي  
المتحصلات من تلك العملية على الصورة التالية :

### الكمبيالة الأولى الكمبيالة الثانية

٥٣٠٠٠	٥٠٠٠٠	جملة الكمبيالة (القيمة الاسمية + الفائدة)
١٥٩٠	١٥٠٠	الخصم المستحق عن مدة ٦ شهور
<hr/>	<hr/>	
٥١٤١٠	٤٨٥٠٠	صافي المتحصلات
		القيمة الحالية (بعد ستة شهور)
		القيمة الحالية لمدة سنة مضافاً عليها
٥١٥٠٠	٤٨٥٨٥	الفوائد المكتسبة
<hr/>	<hr/>	
٩٠	٨٥	الفرق ويرجع لحساب الخصم على الجملة
<hr/>	<hr/>	وليس على المبلغ المقترض

ويتم إثبات الخصم بعد ذلك على الصورة التالية :

#### الكمبيالة الأولى :

تاريخ الخصم	من مذكورين		
	ح/ البنك		٤٨٥٠٠
	ح/ المصاريف المالية (أو ح/		٨٥
	مصاريف الخصم		
	إلى ح/ أوراق القبض	٤٨٥٨٥	
	إثبات خصم ورقة القبض في ..		

#### الكمبيالة الثانية :

تاريخ الخصم	من مذكورين		
	ح/ البنك		٥١٤١٠
	ح/ مصاريف الخصم (أو المصاريف		٩٠
	المالية)		
	إلى ح/ أوراق القبض	٥١٥٠٠	
	إثبات خصم ورقة القبض بتاريخ ..		

ويلاحظ أنه اذا رفضت الكمبيالة في تاريخ الاستحقاق فان المنشأة تكون ملتزمة بدفع جملة الورقة للبنك، ويتم إثبات عملية الرفض بجعل حساب العميل مدين وحساب البنك دائن بجملة الورقة (٥٠٠٠٠ جنيه للكمبيالة الأولى، ٥٣٠٠٠ جنيه للكمبيالة الثانية). وبناء عليه فان هناك مسؤولية عرضية على المنشأة قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه بالنسبة للكمبيالة الأولى، ٥٣٠٠٠ جنيه بالنسبة للكمبيالة الثانية. وقد يترتب على رفض الكمبيالة تجديدها أو تحميلها على حساب مخصص الديون المشكوك فيها حسب الأحوال وطالما أن الورقة المخصومة موجودة



ولم ترفض بعد فيجب ان تفصح الميزانية العمومية عن المسؤولية العرضية الناتجة عن تلك الأوراق، ويمكن أن تظهر تلك المسؤولية على إحدى الصور التالية:

١ - بكتابة ملاحظة على الميزانية.

٢ - كتابة إشارة بين قوسين بجوار رصيد أوراق القبض.

٣ - في قسم خاص لجميع المسؤوليات العرضية الموجودة في تاريخ الميزانية.

٤ - عن طريق إظهار حساب لأوراق القبض المخصومة مطروحاً من حساب أوراق القبض في الميزانية.

يمكننا أن نخلص من العرض السابق أن المعالجة المحاسبية السليمة لأوراق القبض تقتضي إثبات تلك الأوراق بقيمتها الحالية عند الحصول عليها، وإثبات الفوائد عند تحققها. بصرف النظر عما إذا كان هناك نص صريح على حساب تلك الفوائد من عدمه، ويتدرب على ذلك الاجراء عدم الحاجة الى تكوين مخصص لخصم أوراق القبض في نهاية السنة، إن كل ما هو مطلوب بالنسبة لتلك الأوراق في نهاية السنة المالية هو التأكد من إثبات الفوائد المكتسبة على تلك الأوراق حتى تاريخ السنة المالية.

٤ - ح - ظهور أرصدة المتحصلات في الميزانية العمومية:

تظهر أرصدة المتحصلات في الميزانية العمومية ضمن مجموعة الأصول المتداولة وبعد أرصدة النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل التي لها طابع الأرصدة النقدية، وينبغي أن يفصح القسم المخصص لأرصدة المتحصلات عن العناصر التحليلية التالية:

١ - أوراق القبض وغيرها من الديون التي تكون مثبتة في أوراق أو عقود.

٢ - أرصدة العملاء العادية (المتحصلات التجارية العادية).

٣ - المتحصلات من البيع بالتقسيط (أرصدة عملاء البيع بالتقسيط)

٤ - المطلوبات الأخرى.

واضح من ذلك الترتيب أننا أدرجنا الأوراق التجارية أولاً، وذلك نظراً لسهولة تحويلها الى نقدية عن طريق عمليات الخصم والتحويل. كما أظهرنا أرصدة العملاء العادية في بند مستقل وذلك لاحتقال الحاجة الى تلك الأرصدة لمقارنتها بالمبيعات الآجلة وذلك للحكم على مركز التحصيل في المنشأة عند تحليل الميزانية كما سترى فيما بعد.

كما أنه في حالة وجود ضمانات مقدمة لبعض الأرصدة المدينة، فانها يجب ان تظهر بوضوح، كما ينبغي إظهار الأرصدة غير المستحقة خلال سنة أو خلال دورة التشغيل، ايها أطول بصفة مستقلة وضمن الأرصدة المدينة الأخرى، وليس ضمن مجموعة الأصول المتداولة. كما ينبغي ان تظهر الأرصدة الشاذة (الدائنة في حسابات العملاء) اذا كانت كبيرة في قسم الالتزامات الجارية بالميزانية.

وتظهر تلك العناصر في الميزانية العمومية على الصورة التالية:

منشأة ..

الميزانية العمومية

في ..

جنيه ...

....

الأصول قصيرة الأجل (الجارية)

....

....

متحصلات Receivables

١٢٠٠٠٠ أوراق تجارية (تشتمل على ٣٠٠٠ جنيه فائدة مستحقة).

٢٥٠٠٠٠ عملاء (بعد إستبعاد مخصص ديون مشكوك فيها ١٢٠٠٠ جنيه

ونخصم قدره ٥٠٠٠ جنيه).

٣٧٠٠٠٠ بعده

٣٧٠٠٠٠ ما قبله

١٨٠٠٠٠ عملاء البيع بالتقسيط (بعد استبعاد القوائد غير المكتسبة وأعباء الخدمات).

٣٠٠٠٠ رصيد جاري مستحق على شركة تابعة.

١٠٠٠٠ أرصدة مدينة متنوعة (تشتمل على مبلغ ١٠٠٠ جنيه رصيد مدين في

حساب احد الموردین)

٥٩٠٠٠٠ مجموع أرصدة المتحصلات.

.....

.....

.....

### الأصول الأخرى

٥٠٠٠٠ متحصلات من بيع احدى الآلات (مستحقة في خلال ٣ سنوات).

٢٠٠٠٠ أوراق تجارية مستحقة على العملاء والمستخدمين.

(مستحقة على اقساط خلال ٥ سنوات)

١٢٠٠٠ أوراق قبض مرفوضة (بعد استبعاد ١٨٠٠٠ جنيه لمقابلة احتمال

عدم السداد).

.....

.....

.....

### الالتزامات الجارية

.....

ودائع العملاء عن العبوات والأرصدة الدائنة (الشافة)

٢٠٠٠٠ في حسابات العملاء

## امثلة وتمارين على الفصل السابع

أولاً: الأسئلة النظرية:

- ١ - ما هي مسؤولية الإدارة بالنسبة للأرصدة النقدية؟ وما هي الأساليب والإجراءات التي تستخدمها للتهوض بتلك المسؤولية؟
- ٢ - عرف الموازنة النقدية التقديرية وبين أهدافها؟
- ٣ - لماذا تركز إدارة المشروع دائماً على استثمار النقدية الفائضة في إستثمارات قصيرة الأجل؟
- ٤ - هل توافق على تقييم الإستثمارات قصيرة الأجل بالقيمة السوقية؟ ولماذا؟ وكيف يتم ذلك؟
- ٥ - إشرح بإختصار أهداف نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للأصول قصيرة الأجل.
- ٦ - ما هي الأسباب الرئيسية لإختلاف رصيد حساب البنك في دفاتر المنشأة عن الرصيد في كشف الحساب الجاري بالبنك؟
- ٧ - إشرح القيود التي ينبغي إجراؤها للوصول إلى الرصيد السليم لحساب البنك في نهاية السنة المالية.
- ٨ - ما هو المقصود بتقييم أرصدة المتحصلات؟ وإذا كان المحاسبون يصرون دائماً على إثبات الأصول بتكلفتها، فلماذا لا يتم إثبات أرصدة العملاء بتكلفة البضاعة المباعة؟
- ٩ - ما هو الفرق بين المتحصلات من عملاء والمتحصلات الأخرى؟ مع التمثيل.
- ١٠ - ما هو التوقيت السليم لإثبات القيمة في حساب العميل نتيجة لعملية البيع؟
- ١١ - إشرح كيف تؤثر العناصر التالية على تقييم أرصدة العملاء: الخصم التجاري - الخصم النقدي - المسموحات والمردودات - الودائع على العبوات.

١٢ - اشرح الطرق المختلفة لمعالجة الخصم النقدي وبين مزايا وعيوب كل طريقة.

١٣ - ما هو المقصود بطريقة تحديد عمر الحسابات، وكيف يمكن إستخدام تلك الطريقة لتقدير الديون المتوقع عدم تحصيلها؟

١٤ - هل توافق على تقدير مصاريف الديون المشكوك فيها على أساس (أ) إجمالي المبيعات أو (ب) المبيعات الآجلة (ج) نسبة ثابتة من رصيد العملاء في نهاية الفترة المالية - ولماذا؟

١٥ - بين كيف يمكن معالجة الديون المبعوثة محاسبياً.

١٦ - ما هو المكان الملائم من وجهة نظرك لمخصص الديون المشكوك فيها في قائمة الدخل ولماذا؟

١٧ - ما هو الخطأ المترتب على إثبات الورقة التجارية التي لا يوجد فيها نص على إحتمساب فوائد والتي تستحق بعد سنة بقيمتها الاسمية (المستحقة في تاريخ الاستحقاق) - إشرح.

١٨ - إشرح الأساليب المختلفة لإظهار المسؤولية العرضية في الميزانية العمومية.

١٩ - بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية بإختصار:

- تعتبر الإيداعات النقدية خارج المنشأة لأغراض معينة من الأصول المتداولة.

- تعتبر الموازنة النقدية التقديرية وسيلة لإظهار نتيجة أعمال المشروع.

- تهدف الرقابة المحاسبية إلى حماية الأصول وضمان الإستغلال الأمثل للموارد وضمان صحة العمليات والإلتزام بالسياسات.

- لا تعتبر الإستثمارات قصيرة الأجل بمثابة أرصدة نقدية.

- يعتبر الاستثمار في أسهم شركات أفضل أنواع الأوراق المالية لاستثمار الفائض النقدي في الفترة القصيرة.

- يتم إثبات الإستثمارات قصيرة الأجل بتكلفتها مباشرة.

- يتحدد الربح أو الخسارة الناتج عن بيع الإستثمارات قصيرة الأجل من مقارنة قيمة البيع بالتكلفة.

- تكون القيمة السوقية للإستثمارات قصيرة الأجل ذات دلالة كبيرة في الميزانية العمومية.
- تهدف الرقابة الداخلية أساساً إلى إكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها.
- ليس من الضروري إثبات المصروفات التي تتم عن طريق صندوق المصروفات الثرية في نهاية السنة المالية.
- من المفروض أن يتطابق رصيد حساب البنك بدفاتر المنشأة مع الرصيد الذي يظهره كشف الحساب الجاري المرسل من البنك.
- ٢٠ - بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية مع التعليق بإختصار:
  - تختلف أرصدة المتحصلات عن أرصدة العملاء.
  - زيادة أرصدة العملاء يترتب عليها زيادة الأرباح، كما يترتب عليها زيادة أعباء الديون غير المحصلة.
  - المنطق يقتضي إثبات أرصدة المتحصلات على أساس قيمتها الحالية، خاصة إذا كانت تواريخ إستحقاقها بعيدة.
  - يتم تحميل العميل بقيمة البضاعة عند تسلم المنشأة لأمر الشراء منه.
  - الخصم التجاري يعتبر وسيلة ملائمة للتسعير.
  - لا يؤثر الخصم النقدي على تقييم أرصدة العملاء في الميزانية العمومية.
  - تؤثر مردودات المبيعات والمسموحات المتعلقة بها على تقييم أرصدة العملاء في الميزانية.
  - ليس من الضروري تقدير أرصدة المتحصلات المتوقع عدم تحصيلها، طالما أنها لم تستحق بعد أو أنها إستحققت منذ فترة وجيزة.
  - إن أفضل طريقة لتقدير الديون المتوقع عدم تحصيلها هي عن طريق نسبتها إلى إجمالي المبيعات.
  - تعتبر عملية تقدير الديون المشكوك فيها عملية تقديرية في أحسن الأحوال.
  - قد يترتب على تغيير الأساس المستخدم في تقدير الديون المشكوك فيها ضرورة تعديل أرباح السنوات السابقة.

— تعالج الديون المدومة والديون المبعوثة عن طريق الخصم والاضافة  
لحساب مخصص الديون المشكوك فيها.

— تعتبر القيمة (القيمة الحالية) لورقة القبض هي القيمة السليمة لها التي  
ينبغي أن تثبت بها وتظهر بها في الميزانية العمومية.

— خصم أوراق القبض يترتب عليه إنتقال الملكية للبنك، وبناء على ذلك  
تنتهي مسؤولية المنشأة عنها.

— تعتبر أوراق القبض أكثر سيولة من أرصدة العملاء.

ثانياً التمارين :

التمرين الاول :

فيما يلي مذكرة تسوية حساب البنك المعدة لشركة المتحدة للتجارة .

شركة المتحدة للتجارة  
قائمة تسوية حساب البنك

جنيه	جنيه
الرصيد طبقاً لكشف البنك	٤٦٧٩٦
يضاف اليه :	
تحويلات نقدية غير مدرجة	١٣٨٠
شيك مخصوم بطريق الخطأ بواسطة البنك	٣٠٠
مصاريف البنك	٢٠
شيكات مرفوضة	١٦٠
	<u>١٨٦٠</u>
(بعده)	٤٨٦٥٦

جنيه	جنيه	ما قبله
٤٨٦٥٦		يخصم منه :
	٨٠٠٠	شيكات غير مقدمة
		الخطأ في إثبات أحد الشيكات المتعلقة
	٣٦	بالحصول على مواد
١٣٣١٦	٥٢٨٠	حصيلة سلفة من البنك
<hr/>	<hr/>	
٣٥٣٤٠		

#### المطلوب :

إعداد قيد اليومية اللازم لتعديل رصيد حساب البنك في الدفاتر إلى الرصيد السليم للتقديرة.

#### التمرين الثاني :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت :

أولاً : العمليات المتعلقة بالأوراق المالية :

١ - في ١٩٧٩/٣/١ قامت بشراء ١٠٠٠ سند كاستثمار قصير الأجل قيمة السند الأسمية ١٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر شراء السند الواحد ١٠١,٢٥٠ جنيه، بالإضافة الى ١٢٥ ملجم مصاريف وسمسرة وعمولة تحملتها المنشأة عن كل سند. وتبلغ الفائدة على السندات ٦٪ سنوياً، وتدفع في آخر يوليو وآخر ديسمبر من كل عام.

٢ - وبعد شهرين من تاريخ الشراء قامت المنشأة ببيع تلك السندات بمبلغ إجمالي قدره ١٠٢٦٧٥ جنيه (سعر بيع السند الواحد ١٠٢,٦٧٥ جنيه) وقد خصم السمسار من هذا المبلغ مصاريف وعمولة وسمسرة قدرها ١٧٥ جنيه (١٧٥ ملجم عن كل سند).



## ثانياً: العمليات المتعلقة بالعملاء:

- ١ - بلغت قيمة المبيعات للعملاء خلال شهر ابريل ١٩٧٩ ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغ الخصم التقدي المسموح به للعملاء ٢٠٠٠ جنيه، قرر نصف العملاء الإستفادة به أما النصف الآخر فلم يستفد بالخصم. وقد جرت عادة المنشأة على إثبات الخصم عند إثبات المبيعات.
- ٢ - بلغت ودائع العملاء عن العبوات والمسدة نقداً ١٢٠٠٠ جنيه. وقد قام نصف العملاء برد العبوات وحصلوا على ودائعهم، أما النصف الآخر فلم يرد العبوات. ويلاحظ أن الوديعة تمثل ١٢٠٪ من تكلفة العبوات.
- ٣ - من المتوقع أن يكون هناك عبوات غير مردودة قيمتها ١٨٠٠ جنيه في نهاية السنة المالية، وفقاً لخبرة الشركة في هذا المجال.
- ٤ - تبلغ مردودات المبيعات المتوقعة في نهاية السنة ٢٠٠٠٠، تقدر قيمتها البيعية بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه.

### المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركة.

### التمرين الثالث:

بلغ الفائض النقدي في مؤسسة عدنان التجارية ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه في أوائل سنة ١٩٧٥، وقد قررت المنشأة إستثماره في استثمارات قصيرة الأجل، مع أي فائض آخر يظهر أثناء السنة، وفيما يلي العمليات التي تمت خلال سنة ١٩٧٥ والمتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل.

- ١ - في أول فبراير إشترت المنشأة سندات قرض الإنتاج ٤٪ بمبلغ ١٩٧٥٢٠، جنيه بما فيها الفوائد، وتستحق هذه السندات في خلال ٣ سنوات و١١

- شهر، وقيمتها الأسمية ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه. وتدفع فوائدها في ٣٠ يونيو و١٣ ديسمبر من كل عام.
- ٢ - في أول يونيو باعت المنشأة نصف السندات السابقة بمبلغ ١٠٠٨٠٠٠ جنيه.
- ٣ - في آخر يونيو تسلمت المنشأة فوائد سندات قرض الإنتاج ٤٪ السابقة.
- ٤ - في أول أغسطس إشترت المنشأة عدد ١٠٠٠ سند من سندات الجهاد ٢/٤ ٪ قيمة السند الأسمية ١٠٠ جنيه، وقد بلغ ثمن الشراء ١٠٢ جنيه يضاف إليها الفائدة، وبلغت مصاريف الشراء ١٢٥ جنيه، وتستحق الفائدة على تلك السندات في أول أبريل وأول أكتوبر من كل عام، هذا مع العلم أن تلك السندات تستحق بعد ثلاث سنوات من تاريخ سداد الفوائد التالية.
- ٥ - في أول أكتوبر حصلت المنشأة على فوائد السندات السابقة.
- ٦ - في ١٥ ديسمبر باعت المنشأة النصف المتبقي من سندات قرض الإنتاج ٤٪ التي حصلت عليها في أول فبراير بمبلغ إجمالي قدره ١٠١٦٠٠ جنيه.

#### المطلوب:

- ١ - إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة.
- ٢ - بيان تأثير العمليات السابقة على الحسابات الختامية والميزانية في نهاية سنة ١٩٧٥، إذا علمت أن سعر السوق لسندات الجهاد ٤٪ هو ١٠٢,٥ جنيه في نهاية السنة المالية.

#### التمرين الرابع:

بدأت إحدى المنشآت العمل بنظام السلفة المستديرة في أول ديسمبر سنة ١٩٧٤ وذلك عن طريق سحب شيك من حساب البنك وإيداعه بصندوق المصروفات الشرية بالمنشأة، بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وفي ٢٠ ديسمبر تقدم أمين صندوق

المصروفات الثرية، يطلب إستعاضة رصيد السلفة، ومرفقاً به مستندات المصروفات التالية :

جنيه	
٦٢٠	مصاريف بيعية
٥١٢	مصاريف إدارية
٣١٥	مصاريف صناعية
١١٠	عدد صغيرة
٢٢٠	تليفونات وتلغرافات وغيرها
١٠٠	مصاريف متنوعة
<hr/>	
١٨٧٧	
<hr/>	

حوقد حصل أمين صندوق المصروفات الثرية على الشيك اللازم لإستعاضة رصيد السلفة . وفي نهاية السنة المالية تبين من مراجعة صندوق المصروفات الثرية المعلومات التالية :

جنيه		التقديية بالصندوق
١٠٠٠		شيكات من بعض الموظفين مستحقة في يناير
١٠٠		
٢٩٠		مصاريف بيعية
١٢٠		مصاريف إدارية
٢٨٠		مصاريف صناعية
١١٠		مهمات مكتبية
٨٩٠	٩٠	مصاريف متنوعة
<hr/>		
١٩٩٠		المجموع
<hr/>		

ونظراً لعدم إستفاد جزء كبير من رصيد الصندوق فقد تقرر عدم إستعاضة  
رصيد السلفة في نهاية السنة المالية.

وفي بداية السنة التالية تم تحصيل شيكات الموظفين وإيداعها بالصندوق.

وفي نهاية شهر يناير سنة ١٩٧٥ تقدم أمين صندوق المصروفات الشرية بطلب  
لإستعاضة رصيد الصندوق إلى مبلغه الأصلي ٢٠٠٠ جنيه، وأرفق مستندات  
المصروفات التالية:

جنيه	
٢٥٠	مصاريف بيعية
٢٨٠	مصاريف إدارية
٣٢٠	مصاريف صناعية
١٥٠	مصاريف عمومية
<hr/>	
<u>١٠٠٠</u>	

#### المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في يومية المنشأة، وإعداد التسوية المطلوبة في نهاية  
السنة المالية.

#### التمرين الخامس:

فما يلي بعض العمليات المتعلقة بالنقدية والبنك الخاصة بإحدى المنشآت عبر  
شهر سبتمبر سنة ١٩٧٥:

مليم جنيه	
؟	(١) الرصيد طبقاً لدفاتر المنشأة
؟	(٢) الرصيد طبقاً لكشف الحساب الجاري
٢٤,٤٠٠	(٣) مصاريف البنك
٧٣٩,٦٨٠	(٤) ودائع نقدية غير مدرجة في كشف الحساب الجاري

- (٥) شيكات لم تقدم بعد البنك منها شيك مقبول الدفع بمبلغ ٣٩٢٥٦,٦٠٠ جنيه
- (٦) حصيلة سلفة من البنك لم تقيّد في الدفاتر ٥٩٤٠,-
- (٧) أوراق قبض محصلة وقد خصم البنك مصاريف تحصيل ١٠ جنيه, ١٦٢٠
- (٨) شيك يخص منشأة أخرى مقيد خطأ بكشف الحساب الجاري, ١٧٣٥
- (٩) شيك مرفوض لعدم كفاية رصيد المسحوب عليه ٢٥٢١,-
- (١٠) قيد الشيك رقم ٢٧٨٤ بطريق الخطأ بمبلغ ٢٧٥٨,٢٠٠ جنيه وقد ظهر في كشف الحساب بمبلغه الصحيح وقدره ٢٥٧٨,٢٠٠ جنيه.
- (١١) الرصيد الصحيح للنقدية هو ٢٩٢٦٥,٤٦٠ جنيه.

#### المطلوب:

أ - إعداد مذكرة تسوية حساب البنك وتحديد رصيد النقدية في الدفاتر وفي البنك في نهاية الشهر.

ب - إعداد قيود التسوية اللازمة للوصول إلى رصيد النقدية السليم في نهاية الشهر.

#### التمرين السادس:

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص بحدى المنشآت التجارية في نهاية سنة ١٩٧٥ قبل إجراء أي تسويات جردية:

مدین	دائن
جنيه	جنيه
١٢٠٠٠٠	متحصلات
٣٠٠٠٠	أوراق قبض (تجارية)
٢٤٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها.
	المبيعات. ١٠٢٠٠٠٠
٦٠٠٠	مردودات وخصومات المبيعات
٨٠٠٠	المخصص النقدي على المبيعات.

تقييم المخزون باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل  
مع استخدام الثلاثة بدائل المتاحة للتطبيق

عناصر المخزون	الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة السوق للوحدة	القيمة الكلية على أساس		التقييم على أساس المجموعات	التقييم على أساس المخزون ككل
				السوق	التكلفة		
أ	١٠٠	١٥	١٤	١٤٠٠	١٥٠٠	١٤٠٠	
ب	٥٠	١٠٠	١١٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	
جـ	٨٠	٢٠	١٦	١٢٨٠	١٦٠٠	١٢٨٠	
مجموع المجموعة الأولى				٨١٨٠	٨١٠٠	٨١٠٠	
د	٥٠	٥	٤	٢٠٠	٢٥٠	٢٠٠	
هـ	٧٥	١٥	١٣	٩٧٥٠	١١٢٥٠	٩٧٥٠	
ز	٤٠	١٠	١٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	
مجموع المجموعة الثانية				١٠٣٥٠	١١٩٠٠	١٠٣٥٠	
و	١٠٠	٨	٩	٩٠٠	٨٠٠	٩٠٠	
حـ	٢٠٠	١٢	١٠	٢٠٠٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠	
ز	٣٠٠	٣٠	٣٢	٩٦٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	
مجموع المجموعة الثالثة				١٢٥٠٠	١٢٢٠٠	١٢٢٠٠	
				٣١٠٣٠	٣٢٢٠٠		١٣٠٣٠

فإذا علمت أن الشركة تبيع بالأجل لمدة ٣٠ يوم، وقد جرى العمل على تغذية  
مخصص الديون المشكوك فيها بواقع ١٪ من المبيعات، ويتم إعداد حسابات  
ختامية وإجراء قيود تسوية في نهاية كل ثلاثة شهور للوصول إلى صافي الدخل عن  
كل ربع سنة. وقد اقترح المدير المالي ضرورة استخدام طريقة تحديد عمر  
الحسابات كوسيلة لتحديد مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها، وقد إتضح  
من دراسة الحسابات المختلفة في نهاية السنة ما يلي:

جنيه	
١٩٦٤٠٠	حسابات جارية (إستحقاقات جارية)
٤٣٦٨٠	مستحقة من ٣١ - ٦٠ يوم
٢٣٤٤٠	مستحقة من ٦١ - ٩٠ يوم
١٢٢٠٠	مستحقة من ٩١ - ١٢٠ يوم
٨٣٠٠	رصيد حساب العملاء في نهاية السنة
<u>٢٨٤٠٢٠</u>	رصيد حساب العملاء في نهاية السنة

وبعد مناقشة مع إدارة المبيعات إتضح أن النسب التالية تمثل نسباً معقولة  
لإحتمالات عدم السداد لكل مجموعة، أولاً الإستحقاقات الجارية ١٪،  
الإستحقاقات من ٣١ إلى ٦٠ يوم ٥٪، الإستحقاقات من ٦١ - ٩٠ يوم ١٠٪،  
الإستحقاقات من ٩١ إلى ١٢٠ يوم ٢٠٪ الإستحقاقات أكثر من ١٢٠ يوم ٥٠٪.

### المطلوب

١ - تحديد مدى ملائمة مخصص الديون المشكوك فيها على ضوء المعلومات السابقة  
وذلك في نهاية سنة ١٩٧٥.

٢ - إعداد أي قيود تسوية ترى ضرورة إعدادها نتيجة لتحليلك في نهاية سنة  
١٩٧٥، على أساس أنه لم يتم إقفال الدفاتر بعد.

## التمرين الثامن :

نقوم سياسة البيع في شركة النصر للجرارات على أساس منح العملاء خصماً نقدياً قدره ٥٪ من المبيعات إذا قاموا بالسداد خلال ١٢ يوم من تاريخ البيع ويقوم معظم العملاء بالسداد خلال تلك المدة. أما العملاء الذين لا يتمكنوا من السداد فيسمح لهم بالسداد خلال ٦٠ يوم من تاريخ البيع.

وفي أول يناير سنة ١٩٧٥ كان الرصيد المستحق على العملاء ٢٠٠٠٠٠ جنيه، كلما بلغ الخصم الممكن منحه ٤٠٠٠، وقد بلغت المبيعات خلال شهر يناير ٣٠٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ الخصم غير المأخوذ خلال الشهر ٢٤٠٠ جنيه. وفي نهاية الشهر كانت الأرصدة التي يستحق عنها خصم تبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه، كما بلغ رصيد إجمالي العملاء ٢٤٠٠٠٠ جنيه في نهاية الشهر.

وقد بلغت المبيعات خلال شهر فبراير ٢٧٦٠٠٠ جنيه، وبلغ المحصل من المبيعات ٢٨٢٠٠٠ جنيه وقد بلغ الخصم الممكن الحصول عليه (المتاح) في نهاية فبراير ٧١٠٠ جنيه، على الأرصدة الموجودة في نهاية الشهر وقدرها ٢٢٨٠٠٠ جنيه.

## المطلوب :

- ١ - إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات شهر يناير وشهر فبراير بفرض أن المنشأة تعترف فقط بوجود الخصم عندما يقرر العملاء الحصول عليه.
- ٢ - إعداد قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة بفرض أن المنشأة تأخذ في الاعتبار الخصم الذي يحصل عليه العملاء والخصم الذي لا يحصلوا عليه.
- ٣ - قارن النتائج التي تحصل عليها في كل من (١)، (٢) وبين أيهما تفضل من وجهة نظر القياس السليم للدخل.



## التمرين التاسع:

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت خلال سنة ١٩٧٥ :

١ - في أخرى يناير حصلت المنشأة على سند إذني سداداً لقيمة مبيعات قيمتها ٢٠٠٠٠ جنيه، ونظراً لأن السند يستحق بعد سنة من الآن فقد اتفقت المنشأة مع المشتري على أن تكون قيمته ٢١٥٠٠ جنيه، وقد قيد هذا السند بمبلغ ٢١٥٠٠ جنيه بالاضافة إلى حساب المبيعات .

٢ - باعت المنشأة في نهاية السنة المالية قطعة أرض مملوكة لها تبلغ تكلفتها ١٥١٧٠ جنيه بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، وقد سدد المشتري ١٠٠٠٠ نقداً وحرر بالباقي سنداً إذنياً يستحق بعد ثلاث سنوات، وقد رحل الفرق بين ثمن البيع والتكلفة إلى حساب أرباح وخسائر الأراضي (القيمة الحالية للسند الإذني تبلغ ٢٤٢٠٠ جنيه تقريباً).

٣ - بلغت المبيعات السنوية ٢١٥٦٠٠ جنيه وتشتمل على مبلغ ٧٦٠٠ جنيه عبارة عن تأمين على العبوات و٤٪ ضريبة بيع (رسم إنتاج) . وقد قيد المبلغ بالكامل بالخصم على حساب العملاء وبالإضافة لحساب المبيعات، وقد أعاد العملاء عبوات تبلغ قيمتها ٥٤٠٠ جنيه، ولم يجري أي قيود بالنسبة لها وتبلغ قيمة العبوات التي لن يكون من الممكن إستردادها ١٢٠٠ جنيه وتكلفتها ٩٠٠ جنيه، ويبلغ الإهلاك المقدر عن العبوات ١١٥٠ جنيه . ويعتبر الربح المحقق عن العبوات غير المعادة تخفيضاً لهلاك العبوات .

## المطلوب:

إجراء القيود اللازمة لتصحيح الدفاتر بالنسبة للعمليات السابقة أو استكمال النقص فيها .

## الفصل الخامس

في

جرد وتقييم مخزون آخر المدة

أ - التحقق ومشاكل بضاعة الأمانة

١ - مقدمة

يتكون المخزون من البضاعة التي تعتبر من الناحية القانونية مملوكة للمنشأة، ويشتمل المخزون على البضاعة المعدة للبيع للعملاء، والبضاعة التي يجري تصنيعها أو إنتاجها، والمواد التي ستستخدم في عمليات الإنتاج. وتكون الحياة المتوقعة لأي عنصر من عناصر المخزون عادة قصيرة، وتصل إلى أقل من سنة في الغالب.

وتتميز عناصر المخزون في أنها تستهلك أو يتم التخلص منها في صورة وحدات مادية محددة، فالمنشأة التجارية تحصل على المخزون وتقوم ببيعه بصفة مستمرة، أما المنشأة الصناعية فتحصل على المخزون لتقوم بتحويله إلى سلعة أخرى في عملية صناعية معينة، ثم تقوم بعملية البيع بعد ذلك. ومن الطبيعي أن يكون سعر بيع البضاعة المشتراة أو المصنعة أعلى من إجمالي التكلفة ويكون الفرق بين السعر وبين التكلفة الإجمالية مصدر الدخل الرئيسي للمشروع.

ويتكون المخزون في المنشأة التجارية من البضاعة المشتراة بقصد إعادة بيعها على ما هي عليه، كما قد يشتمل المخزون في المنشأة التجارية على بعض المهمات مثل

أوراق اللف والتسليم (الأغلفة والصناديق الورقية) والمطبوعات. أما المخزون في المنشأة الصناعية فيتكون من عناصر متعددة هي المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة، ومهمات صناعية مختلفة. والمواد الخام هي السلع الأساسية التي تحصل عليها المنشأة من غيرها من المنشآت أو من الموارد الطبيعية مباشرة والتي تستخدم في إنتاج غيرها من السلع ويمكن إقضاء أثرها في السلعة المنتجة، مثال ذلك القطن في صناعة الغزل والنسيج. أما مهمات التشغيل المختلفة فهي تشبه المواد الخام ولكن العلاقة بينها وبين المنتج النهائي ليست في نفس درجة وضوح العلاقة بين الخامات والمنتجات النهائية، إن العلاقة بين مهمات التشغيل وبين المنتج النهائي هي علاقة غير مباشرة، ولهذا يطلق عليها عناصر التكاليف غير المباشرة مثال ذلك زيوت التشحيم ومواد النظافة، فهذه العناصر غالباً ما يطلق عليها المهمات الصناعية. ويطلق لإصطلاح الإنتاج تحت التشغيل أو السلع غير التامة على الإنتاج الذي يجري تشغيله في نهاية السنة المالية، ويشمل مخزون الإنتاج تحت التشغيل على تكلفة المواد الأولية، والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة على الإنتاج تحت التشغيل الذي لم ينته إنتاجه بعد. أما المنتجات التامة فهي السلع التي تكون معدة للبيع. وتتكون تكلفتها من جميع عناصر التكاليف مثل الإنتاج تحت التشغيل، بفارق وحيد هو أن الإنتاج التام تشتمل تكلفته على جميع العناصر الضرورية اللازمة للحصول على المنتج النهائي.

وتثير البضاعة (أو المخزون) عدة مشاكل خاصة فيما يتعلق بالتحقق من الوجود المالي لها، في نهاية السنة المالية، والتأكد من ملكية المنشأة لها في تاريخ الميزانية، ذلك لأن ما يدرج فقط في الميزانية هو البضاعة المملوكة للمنشأة، وتتعدد مشكلة التحقق من الملكية خاصة بالنسبة للبضاعة بالطريق للبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد وبضاعة الأمانة. وبعد التحقق من الوجود المادي للبضاعة ومن ملكية المنشأة لها تبدأ بعد ذلك مشكلة تقييم بضاعة آخر المدة واختيار الأساس المناسب للتقييم لما لذلك من تأثير على صافي الدخل وعلى المركز المالي للمشروع.

وسيخصص هذا الفصل لدراسة مشاكل التحقق من الوجود المادي للبضاعة

ومن ملكيتها، ولهذا ستعرض فيه لاجراءات جرد المخزون بقصد التحقق من وجوده، ثم نعرض بعد ذلك للبضاعة بالطريق ونبين ملكيتها، ثم بعد ذلك تتناول البضاعة المرسلة برسم البيع والرد وبضاعة الإمانة لتحديد ملكية البضاعة مع بيان المعالجة المحاسبية لتلك العمليات بإختصار، على أن يخصص الفصل التالي لدراسة مشاكل تقييم بضاعة آخر المدة تمهيداً لإعداد القوائم المالية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية:

## ١ - إجراءات جرد المخزون:

يستخدم المحاسبون طريقتان رئيسيتان للتحقق من كمية المخزون الموجودة في مخازن المنشآت وهما:

١ - طريقة الجرد الدوري (السنوي) Periodic Inventory

٢ - طريقة الجرد المستمر Perpetual Inventory

وتستخدم هاتين الطريقتين جنباً إلى جنب للتحقق من وجود عناصر المخزون في المنشآت المختلفة، وجدير بالذكر أن المنشأة الواحدة قد تستخدم هاتين الطريقتين بالنسبة لكل مجموعة من عناصر المخزون.

ويعتمد نظام الجرد الدوري على تحديد كمية البضاعة الموجودة في المخازن في آخر الفترة المالية وذلك عن طريق عدّها أو وزنها أو قياسها، ويستخدم هذا الجرد السنوي كأساس لاتخاذ بعض القرارات الإدارية ولإعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية. وعلى الرغم من أن هذه الطريقة للتحقق من وجود المخزون تعطي نتائج دقيقة. فإن نقطة الضعف الرئيسية بالنسبة لها هي عدم وجود تسجيل مستمر للمخزون. إن تخطيط المخزون وتحقيق الرقابة عليه تتطلب معلومات مستمرة عن كمياته وذلك للقيام بتلك الوظائف بطريقة فعالة.

وتتطلب طريقة الجرد المستمر للمخزون ضرورة تسجيل عناصر الوارد والمتصرف من المخزون بصورة مستمرة لكل عنصر من عناصر المخزون. وعلى الرغم من هذه الطريقة تتطلب وقتاً وجهداً أكبر من طريقة الجرد الدوري، إلا أنها تعطي نتائج أفضل في مجال الرقابة من طريقة الجرد الدوري. ويتطلب نظام الجرد المستمر ضرورة القيام بعمليات عد أو وزن أو قياس عنصر المخزون دورياً وذلك للتحقق من صحة الأرصدة المسجلة في الدفاتر، وينبغي معالجة الفروق بين المخزون الفعلي والمخزون الدفترى محاسبياً، وقد جرت العادة على تصحيح الأرصدة الدفترية للمخزون لتمشى مع الرصيد الفعلي الناتج عن الجرد الفعلي. ويتم الاختيار بين هاتين الطريقتين للتحقق من كمية المخزون على ضوء أهمية وظيفة الرقابة في المشروع، والتي تنطوي على شقين هما:

١ - حماية عناصر المخزون ومنع تسربها وإختلاسها وضياعتها والمحاسبة السليمة عن عمليات الفاقد والتالف.

٢ - ضمان إستمرارية عمليات المشروع وعدم توقفها بسبب عدم توافر عناصر المخزون.

وجدير بالذكر أن طريقة الجرد المستمر توفر المعلومات المطلوبة لإغراض الرقابة، هذا بالإضافة إلى أنها توفر كثيراً من الجهد المطلوب للقيام بالجرد الدوري في نهاية الفترة المالية، مما قد يضطر المنشأة إلى التوقف عن العمل حتى يمكن القيام بتلك العملية بطريقة مناسبة. ويلاحظ أخيراً أن طريقة الجرد المستمر تهدف إلى المساعدة في ممارسة وظيفة التخطيط والرقابة، وليس إلى الوصول إلى الدخل اليومي للمشروع.

وطبقاً لطريقة الجرد المستمر فإنه يتم إثبات المشتريات في حساب مدين يطلق عليه حساب مراقبة المخازن، وسيكون هناك بطبيعة الحال حساب لمراقبة مخازن المواد الأولية وحساب مراقبة مخازن المنتجات التامة، ويعتبر حساب مراقبة المخازن بمثابة

حساب إجمالي أو حساب رقابة عام، ويقابله سجل تحليلي يفتح فيه صفحة لكل نوع من أنواع البضاعة المخزونة، وبناء على ذلك فإن رصيد الحساب الإجمالي (حساب مراقبة المخازن) ينبغي أن يتطابق في أي لحظة مع الأرصدة الفرعية الموجودة في بطاقات عناصر المخزون المختلفة في دفتر أستاذ المخازن ويساعد هذا الأجراء بطبيعة الحال على تتبع كمية المخزون من العناصر المختلفة وتنظيم الرقابة والتخطيط وتحديد الحد الأدنى اللازم وجوده والحد الأقصى وتحديد نقطة إعادة طلب بضاعة جديدة.

وينبغي أن يتحقق التطابق بين الرصيد الدفترى للمخزون (حساب مراقبة المخازن) والمخزون الفعلي الموجود في المخازن، ولكن يحدث في بعض الحالات وجود خلافات بين الرصيد الفعلي والرصيد الدفترى، وفي غالب الأحيان يكون الرصيد الفعلي أقل من الرصيد الدفترى.

ويرجع النقص في الرصيد الفعلي عن الرصيد الدفترى في بعض الحالات إلى أسباب طبيعية مثل التبخر أو التحلل أو غيرها من العوامل الطبيعية الأخرى. وقد ترجع أسباب العجز في المخزون إلى أسباب غير طبيعية مثال ذلك الأهمال أو السرقة أو الاختلاس وتقوم معظم المنشآت بتحديد نسب معينة للعجز الطبيعي في المخزون، بحيث أن ما يزيد على تلك النسب يعتبر عجزاً غير طبعياً، وينبغي تحديد أسباب العجز في رصيد المخزون الفعلي من المواد الخام بدقة، لأن المعالجة المحاسبية تتوقف على طبيعة العجز ونوعه، فالعجز الطبيعي في المخزون من المواد الخام يعتبر عنصراً من عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما العجز غير الطبيعي فيعتبر خسارة ترحل إلى حسابات النتيجة (قائمة الدخل).

نفترض أن رصيد حساب مراقبة مخازن المواد الأولية يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ويجرد الأرصدة الفعلية لمخازن المواد الأولية تبين أنها تبلغ فقط ٩٣٠٠ جنيه ويفحص هذا العجز تبين أن العجز الطبيعي يقدر بمبلغ ١٢٠ جنيه، والباقي يعتبر عجزاً غير طبعياً.

فيتم إثبات العجز في المخازن باستخدام القيد التالي:

من مذكورين		
ح/ العجز الطبيعي	١٢٠	
ح/ العجز غير الطبيعي	١٨٠	
إلى ح/ مراقبة مخازن المواد الأولية	٣٠٠	
إثبات العجز الطبيعي والعجز غير الطبيعي وتعديل حساب مراقبة المخازن لتمثل المخزون الفعلي.		

يترتب على القيد السابق تعديل رصيد حساب مراقبة مخازن المواد الأولية ليمثل المخزون الموجود فعلاً (٩٣٠٠ جنيه)، ويلاحظ أن حساب العجز الطبيعي سيدرج في حساب التشغيل ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة، أما العجز غير الطبيعي فيعتبر خسارة ترحل إلى حساب النتيجة (الأرباح والخسائر)، وجدير بالذكر أن العجوزات في مخزون الإنتاج التام ترحل عادة إلى حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل).

## ٢ - توقيت تسجيل البضاعة وما قد يترتب عليه من أخطاء :

سبق أن ذكرنا عند تعريف بضاعة آخر المدة أنها تمثل جميع العناصر التي تعتبر من الناحية القانونية ملكاً للمنشأة، وبناء على ذلك فإنه ينبغي على المحاسب أن يحدد بالضبط متى تصبح البضاعة مملوكة للمنشأة حتى يحدد ما إذا كانت تدرج في بضاعة آخر المدة من عدمه، وهل البضاعة أصبحت مملوكة للمنشأة في الفترة المالية الحالية أم في الفترة التالية. إن الفشل في تسجيل البضاعة التي أصبحت مملوكة للمنشأة في الفترة الحالية يترتب عليه خطأ في القوائم المالية.

ويمكن أن يحدث ثلاثة أنواع من الأخطاء في تسجيل الحصول على البضاعة ونوضح فيما يلي تلك الأخطاء ونبين تأثيرها على القوائم المالية :

( أ ) قد تقوم المنشأة بتسجيل الشراء بطريقة سليمة، ولكن البضاعة لا تدرج ضمن مخزون آخر المدة، ونتيجة ذلك هي تخفيض في الأصول وصافي الدخل.

(ب) قد لا تقوم المنشأة بتسجيل المشتريات، ولكن البضاعة تدرج في مخزون آخر المدة ونتيجة ذلك هي تخفيض الالتزامات بقيمة البضاعة غير المسجلة وإظهار الأصول بقيمتها السليمة. والمغالاة في صافي الدخل (نتيجة عدم إثبات المشتريات)

(ح) قد لا تقوم المنشأة بتسجيل المشتريات كما أن البضاعة لا تدرج ضمن مخزون آخر المدة، ولا تؤثر العملية على صافي الدخل على أساس أن المشتريات ومخزون آخر المدة تكون قيمتها مخفضة بقيمة المشتريات غير المدرجة ويترتب على هذا الخطأ تخفيض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

ومن المحتمل حدوث النوع الأول والثاني من الأخطاء في حالة استخدام نظام الجرد الدوري (السوي)، أما النوع الثالث الثالث من الأخطاء فيحتمل وجوده في حالة استخدام أي طريقة من طرق الجرد. ولكن يزداد احتمال وجوده في حالة استخدام نظام الجرد المستمر.

وفي معظم الحالات يتم تصحيح الأخطاء الناجمة عن التوقيت في عمليات الإثبات بطريقة تلقائية في الفترة التالية، ولكن هذا لا يعني أنه يمكن إهمال تلك الأخطاء، ذلك لأن تصحيحها يعتبر مطلباً رئيسياً للتصوير السليم للقوائم المالية، والوصول إلى النتائج السليمة لعمليات المشروع في كل فترة محاسبية على حدة.

### ٣ - البضاعة بالطريق :

تثير أوامر شراء البضاعة غير المنفذة بالكامل في نهاية الفترة المالية بعض المشاكل بالنسبة للمحاسب، وتنحصر المشكلة الرئيسية بالنسبة لهذه الأوامر هي تحديد الجهة التي تملك البضاعة هل هي المشتري أم البائع وذلك بالنسبة للبضاعة بالطريق. إن انتقال الملكية هو العامل الحاسم بالنسبة لتلك البضاعة وذلك وفقاً لعقد البيع بين المشتري والبائع. إن معظم عقود البيع تحدد متى تنتقل الملكية، فمثلاً قد يقال أن البضاعة تسليم ظهر وسيلة الشحن (Free on board f.o.b) بأحد الموانئ (ميناء الإسكندرية مثلاً)، أو أحد محطات السكة الحديد أو غير ذلك ومعنى ذلك العقد أن البضاعة تظل ملكاً للبائع ويكون مسؤولاً عنها حتى يتم تسليمها إلى وكيل الشحن



بالميناء أو المطار أو المحطة المحددة، ويعتبر الشاحن في هذه الحالة بمثابة وكيل للمشتري. وتعتبر البضاعة مملوكة للمشتري من الوقت الذي تسلم فيه للشاحن، ويلتزم بدفع قيمتها بإنتهاء عملية التسليم، وبناء عليه إذا كان تاريخ السنة المالية بعد هذا التاريخ فإنه يتم إثبات تلك البضاعة ضمن المشتريات بالإضافة إلى حساب الموردين، على أن تدرج البضاعة في هذه الحالة ضمن بضاعة آخر المدة.

### البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد وبضاعة الأمانة:

أحياناً تنتقل البضاعة من جهة إلى أخرى دون أن يكون هناك عقد شراء وبيع بين مشتري وبيع، مثال ذلك البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد وعمليات بضاعة الأمانة. وبالنسبة للبضاعة المرسله برسم البيع أو الرد فإن البائع يرسل البضاعة إلى عملائه لإختبارها وفحصها والتأكد من أنها ملائمة لاحتياجاتهم، ويتم عملية البيع عادة إذا قبل العميل شراء البضاعة المرسله إليه، أو إذا احتفظ بها العميل مدة أطول من المدة المتفق عليها في عقد إرسال البضاعة.

ولا تعتبر البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد مبيعات عند إرسالها للعملاء لأن البيع لم يتحقق عند تلك اللحظة، وما زالت البضاعة مملوكة للمنشأة التي قامت بإرسالها على أساس أن البيع متوقف على قبول العملاء للسلعة أو إحتفاظهم بها لمدة أطول من المدة المتفق عليها.

أما بالنسبة لبضاعة الأمانة فهي بمثابة عملية إرسال بضاعة لأحد الوكلاء الذي يوافق على قبولها دون أي مسؤولية عليه فيما عدا حماية البضاعة من السرقة أو الضياع أو التدهور حتى يتم بيعها لطرف ثالث. وبعد أن يتحقق البيع يكون على الوكيل أن يرسل إلى الأصل حصيله عملية البيع بعد إستبعاد عمولة البيع والمصاريف التي تحملها للقيام بعملية البيع. وادّعى من ذلك التعريف أن البضاعة تظل ملكاً للأصيل، وأن المنشأة المرسل إليها تكون بمثابة وكيل لم تنتقل إليها ملكية البضاعة إطلاقاً، كما أنه في حالة عدم بيع البضاعة فإنها تعود إلى الأصل. من هذا يتضح أنه طالما أن بضاعة الأمانة لم تباع بعد فتعتبر جزء من بضاعة آخر المدة في المنشأة التي قامت بإرسالها (الأصيل) ولكن تكلفتها في هذه الحالة ستكون متمثلة في تكلفة

الحصول عليها مضافاً إليها تكلفة الشحن والمناولة المتعلقة بتحويلها إلى الوكيل، وأخيراً فإنه لا يمكن للوكيل أن يدرج بضاعة الأمانة الموجودة لديه ضمن بضاعة آخر المدة الخاصة بمنشأته على أساس أنه لم يملك تلك البضاعة إطلاقاً، وستناقش في الجزء الباقي من هذا الفصل المشاكل المحاسبية المرتبطة بعمليات البضاعة المرسله برسم البيع والرد، وبضاعة الأمانة وكيفية معالجتها محاسبياً باختصار.

#### ٤ - المعالجة المحاسبية لعمليات البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد:

إن الأسلوب المبسط لمعالجة عمليات البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد هو عن طريق تخصيص دفتر يتم فيه إثباتات البضاعة المرسله، ويسمى دفتر يومية البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد. ويحتوي هذا الدفتر على بيانات عن تاريخ إرسال البضاعة، إسم العميل المرسله له، وبيان البضاعة المرسله وقيمة البضاعة، وبيان عن البضاعة المردودة، والبضاعة المباعة ورقم صفحة حساب العميل المباع له البضاعة في دفتر أستاذ العملاء، ويكون من المناسب إثبات تلك البضاعة المرسله بكل من سعر البيع والتكلفة وذلك للإستفادة من تلك البيانات عند تقييم المخزون السلعي في آخر الفترة المالية.

ويتم إثبات البضاعة المرسله في هذا الدفتر من واقع فاتورة الأرسال وتكون عادة بسعر البيع، كما يتم إثبات البضاعة المردودة في الخانة المخصصة لذلك، كما يتم إثبات البضاعة المباعة التي يرد من العملاء ما يشير إلى رغبتهم في الحصول عليها أو التي يحتفظ بها العملاء مدة اطول من المدة المتفق عليها، وترحل البيانات الواردة في خانة البضاعة المباعة إلى الحسابات التحليلية للعملاء في دفتر أستاذ العملاء، أما مجموع تلك الخانة فيرحل إلى حساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام. ويمثل الفرق بين مجموع خانة البضاعة المرسله، وخانة البضاعة المردودة والبضاعة المباعة قيمة البضاعة التي ما زالت في أيدي العملاء برسم البيع أو الرد بالتكلفة وبسعر البيع، وهي ما ينبغي إدراجه ضمن بضاعة آخر المدة.

ومن الممكن أن نتوسع في تصميم النظام المحاسبي الخاص بالبضاعة المرسله برسم البيع أو الرد عن طريق إنشاء مجموعة من الدفاتر البيانية لمعالجة تلك العمليات وهذه الدفاتر هي :

دفتر يومية البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد - دفتر إحصائي .

دفتر العملاء المرسله لهم بضاعة برسم البيع أو الرد - دفتر إحصائي .

دفتر يومية مبيعات البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد .

يتم إثبات البضاعة في دفتر البضاعة المرسله ، وفي حساب العميل في دفتر عملاء البضاعة برسم البيع أو الرد الإحصائي (يختلف هذا الدفتر بطبيعة الحال عن دفتر أستاذ العملاء في أن دفتر أستاذ العملاء يعتبر جزء من نظام القيد المزدوج المحاسبي ، أما دفتر عملاء البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد فهو دفتر إحصائي) وفي حالة رد البضاعة يجري قيد عكسي للقيد السابق . وفي حالة رغبة العميل في شراء البضاعة أو احتفاظه بها مدة تزيد عن المدة المتفق عليها يتم إثبات ذلك في دفتر يومية البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد لإستبعاد قيمتها ، كما يجعل حساب العميل في دفتر عملاء البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد دائماً حتى يتم إقفال الحساب الإحصائي ، وترحل عملية البيع بعد ذلك إلى دفتر يومية مبيعات البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد ، ومن هذا الدفتر ترحل التفاصيل إلى الحسابات الشخصية للعملاء في دفتر أستاذ مساعد العملاء ، ويرحل المجموع دورياً إلى كل من حسابي إجمالي العملاء والمبيعات في دفتر الأستاذ العام .

ومن الطبيعي أنه يمكن الحصول على قيمة البضاعة التي ما زالت برسم البيع أو الرد في أي لحظة عن طريق دفتر يومية البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد الإحصائي (الذي ينبغي أن يتطابق بطبيعة الحال مع دفتر عملاء البضاعة المرسله برسم البيع أو الرد الإحصائي) وهذا الرصيد هو ما ينبغي أن يؤخذ في الإعتبار عند إعداد القوائم المالية وذلك بعد تقييمه بطريقة سليمة على نحو ما سنرى فيما بعد .

#### ٤ - ب - المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة Conignments :

سبق أن ذكرنا أن عمليات بضاعة الأمانة تنطوي على تحويل بضاعة من مالكةا إلى شخص آخر . يقوم بدور الوكيل بالنسبة لعمليات بيع تلك البضاعة ومن الطبيعي أن حق الملكية يظل بالنسبة للمالك الذي قام بتحويل البضاعة والذي يطلق عليه إصطلاح الأصل ، ويطلق إصطلاح الوكيل على الشخص أو المنشأة

المحول إليها البضاعة. وتخضع بضاعة الأمانة من الناحية القانونية لأحكام عقد الوكالة من ناحية تحديد حقوق وواجبات كل من الأصيل والوكيل.

ويلتزم الوكيل بصفة عامة بالمحافظة على البضاعة المرسلة إليه حتى يتم بيعها أو ردها، وطالما أنه لا يمتلك تلك البضاعة فإنه لا يمكن أن يدرجها في قائمة المالية كمشتريات كما لا يمكن أن يدرج ضمن التزاماته قيمة تلك البضاعة. وإنما تنحصر مسؤوليته في الاحتفاظ بها بطريقة سليمة وإبلاغ الأصيل بجميع التطورات التي تطرأ عليها أولاً بأول. وعند بيع البضاعة لجهة ثالثة، فإن الحساب المدين الناتج عن عملية البيع هو من ممتلكات الأصيل، وفي هذه اللحظة يقوم بإثبات عملية البيع وتحقق الإيرادات.

وعلى الرغم من أن كل من عملية البيع وعملية إرسال بضاعة أمانة تنطوي كلاهما على شحن بضاعة خارج المنشأة، إلا أن التمييز السليم بين العمليتين يعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للتحديد السليم للدخل فطالما أن حق ملكية البضاعة لا ينتقل بشحن بضاعة الأمانة من الأصيل إلى الوكيل، فإن هذه البضاعة تظل موجودة في دفاتر الأصيل كجزء من المخزون الموجود لديه، ولا يمكن الإقرار بوجود أي دخل نتيجة لعملية شحن البضاعة المرسلة للأمانة على أساس أنه لم يحدث أي تغيير في ملكية البضاعة. وفي حالة إعسار الوكيل فإنه يكون من حق الأصيل الحصول على بضاعته، ولا يعامل معاملة الدائن العادي الذي يحصل فقط على نسبة من دينه.

ويساعد نظام بضاعة الأمانة على توسيع سوق السلعة وزيادة مبيعاتها، هذا بالإضافة إلى أنه يساعد المنشأة على عدم بيع بضاعة لبعض المشتريين الذين يكون مركزهم المالي ليس محل ثقة كبيرة، حيث يمكن أن ترسل لهم البضاعة كأمانة. كما أن هذا النظام البيعي يساعد المنشأة المنتجة للبضاعة على مزاوله الرقابة على أسعار بيع المنتجات، الأمر الذي قد لا يكون من الممكن تحقيقه في حالة البيع المباشر، ومن ناحية الوكيل فإن الحصول على بضاعة كأمانة يساعد على تخفيض الاستثمارات المطلوبة في المشروع، كما أنه يتجنب الخسارة في حالة عدم قدرته على بيع السلعة، ويتجنب أيضاً خسارة قدم البضاعة والتدهور التدريجي في قيمتها.

وعند إرسال بضاعة أمانة ينبغي أن يكون هناك عقد مكتوب بين كل من الأصيل والوكيل لتحديد القواعد الأساسية فيما يتعلق بشروط منح الائتمان للعملاء بواسطة الوكيل، والمصاريف التي يتفقها الوكيل والتي يلتزم بها الأصيل، والعمولة التي يحصل عليها الوكيل، ومدى تكرار عملية التقرير عن البضاعة والمدفوعات الدورية، والواجبات المتعلقة بالمحافظة على البضاعة المرسلة كأمانة. ونعرض فيما يلي باختصار لحقوق وواجبات الوكيل في عمليات بضاعة الأمانة، ويمكن تلخيص حقوق الوكيل على النحو التالي:

١ - حق الحصول على مكافأة أو تعويض: يكون من حق الوكيل الحصول على عمولة عن قيامه بالمجهود الخاص بتصريف السلعة، وتحسب هذه العمولة عادة كنسبة مئوية من سعر بيع بضاعة الأمانة.

٢ - حق إسترداد المصروفات التي تتم بمعرفته والمدفوعات التي يدفعها مقدماً: عادة ما يتفق الوكيل بعض المصروفات مثل مصاريف النقل والتخزين والتأمين، ويكون من حقه تحميل الأصيل بها، وتعتبر هذه المصاريف بالإضافة إلى أي دفعات نقدية يكون الوكيل قد دفعها بمثابة حق على البضاعة المودعة كأمانة. ويقوم الوكيل عادة بالحصول على تلك المبالغ عن طريق خصمها من حصيد بيع بضاعة الأمانة.

٣ - حق منح الائتمان: يكون للوكيل عادة حق منح ائتمان للعملاء، إذا كانت طبيعة السلعة أو التجارة تتطلب ذلك، وإذا لم يقرر الأصيل منعه من ذلك. وفي مجال قيامه بمنح الائتمان ينبغي أن يكون تصرفه رشيداً وأن يهدف دائماً إلى حماية مصالح الأصيل وطالما أن الأصيل هو مالك البضاعة فإنه يتحمل أي خسارة ناتجة عن البيع الآجل، على شرط أن يكون الوكيل قد منح ائتمان بطريقة سليمة ولم يدخر جهداً في القيام بعملية التحصيل. وعلى الرغم من ذلك فقد يكون هناك إتفاقات خاصة يضمن فيها الوكيل المتحصلات من ارصدة العملاء.

٤ - حق منح الضمانات بالنسبة للسلع المباعة: يكون من حق الوكيل منح الضمانات المقررة على السلع المباعة بواسطته، ويكون الأصيل ملتزماً بتلك الضمانات. ومن ناحية أخرى فإذا منح الوكيل ضمانات إضافية غير متفق عليها فلن

يكون الأصل ملزماً بها.

أما فيما يتعلق بواجبات الوكيل فيمكن تلخيصها فيما يلي:

١ - العناية بالبضاعة المرسله وحمايتها: يقع على عاتق الوكيل مسؤولية المحافظة على بضاعة الأمانة وحمايتها بطريقة معقولة، ووفقاً لطبيعة السلعة موضوع التعامل، وينبغي على الوكيل أن يقوم بتنفيذ تعليمات الأصل المتعلقة بالمحافظة على البضاعة، وإذا بذل الوكيل الجهد الطبيعي أو المعقول في المحافظة على البضاعة فإنه لا يكون مسؤولاً على أي أضرار تحدث بعد ذلك.

٢ - الإحتفاظ ببضاعة الأمانة وعملاء بضاعة الأمانة بصفة مستقلة: يكون على الوكيل أن يحتفظ ببضاعة الأمانة بصورة مستقلة عن بضاعته الشخصية، وإذا كان هذا غير ممكن عملياً فإنه ينبغي أن يحتفظ بالسجلات أو الوسائل الأخرى (البطاقات القوائم) التي تمكنه من تمييز بضاعة الأمانة. وبفس الطريقة فإنه يقع على عاتق الوكيل أن يحتفظ بالسجلات التي تظهر عملاء الأمانة بصفة مستقلة عن عملائه. وقد تتطلب بعض عقود بضاعة الأمانة ضرورة الإحتفاظ بحساب مستقل للبنك يخصص للمتحصلات من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن الحساب العادي لإنشاء الوكيل.

٣ - الدقة في منح ائتمان: ينبغي على الوكيل أن يكون دقيقاً في منح الائتمان، وأن يبذل جهداً معقولاً في تحصيل الحسابات المدينة، كما سبق أن ذكرنا.

٤ - التقرير عن المبيعات وتسديد المتحصل منها: ينبغي على الوكيل أن يوافق الأصل بتقارير دورية، وأن يقوم بإجراء المدفوعات في المواعيد المتفق عليها في العقد المبرم لبضاعة الأمانة. ويطلق على التقرير الذي يرسله الوكيل الى الأصل اسم «تقرير المبيعات»، ويبين هذا التقرير البضاعة المستلمة، البضاعة المباعة، المصاريف التي تحملها الوكيل، المدفوعات المقدمة التي قام الوكيل بدفعها، والمبلغ المستحق أو المدفوع. وقد يتم إجراء المدفوعات دورياً كلما يتم بيع جزء من البضاعة، أو قد يتم القيام بها دفعة واحدة بعد الانتهاء من عملية البيع.

ويظهر تقرير المبيعات على الصورة التالية، بفرض أن شركة النصر للتلفزيون قد أرسلت ٢٠ جهاز تلفزيون كامانة لشركة شاهر، ليبيع كل منها بمبلغ ٢٠٠ جنيه. ومن المتفق عليه أن يسترد الوكيل المصروفات التي يقوم بانفاقها، وتبلغ عمولته ٢٠٪ من سعر البيع المصرح به، وبفرض أن مصاريف النقل بلغت ٦٠ جنيه وأن السداد يكون بعد إنتهاء البيع بالكامل، في مثل هذه الحالة يظهر تقرير المبيعات على الصورة التالية ويكون مرفقاً به شيك بالمبلغ المستحق على الوكيل:

شركة شاهر الاسكندرية سجل تجاري رقم . . . . تقرير مبيعات بضاعة الأمانة الاسكندرية في . .		
بيان المبيعات التي تمت لحساب وتمت مسؤولية:		
شركة النصر للتلفزيون القاهرة		
جنيه	جنيه	المبيعات
٤٠٠٠		٢٠ جهاز بمبلغ ٢٠٠ جنيه
		المصاريف:
	٦٠	مصاريف نقل
٨٦٠	٨٠٠	العمولة ٢٠٪ على مبلغ ٤٠٠٠ جنيه
<u>٣١٤٠</u>		الرصيد ومرفق به الشيك رقم . .
	<u>لا يوجد</u>	البضاعة الموجودة كامانة





٤٠٠٠	من حـ/ النقدية (البنك)	
٤٠٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة النصر	
	إثبات مبيعات بضاعة الأمانة الواردة	

ويجري القيد التالي لإثبات عمولة الوكيل :

٨٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر	في تاريخ البيع
٨٠٠	إلى حـ/ العمولة على بضاعة الأمانة	
	إثبات العمولة على بضاعة الأمانة	

وبعد ذلك يجري قيد لإثبات المدفوعات للأصيل وذلك عن طريق جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر مدينياً وحساب النقدية أو البنك دائناً، ويترتب على هذا القيد إقفال حساب البضاعة الأمانة الواردة، ويظهر قيد إثبات المدفوعات على الصورة التالية :

٣١٤٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر	تاريخ السداد
٣١٤٠	إلى حـ/ النقدية (البنك)	
	إثبات سداد المبلغ المستحق لشركة النصر	
	سداداً لباقي المستحق من عمليات بيع	
	بضاعة الأمانة	

وبعد ترحيل جميع القيود إلى حساب بضاعة الأمانة الواردة، يظهر ذلك الحساب على الصورة التالية :

منه حـ/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر للتلفزيون له

٢٠ جهاز تلفزيون	٤٠٠٠	من حـ/ النقدية (البنك
٦٠ إلى حـ/ البنك (النقدية)		(مبيعات بضاعة
٨٠٠ إلى حـ/ العمولة على بضاعة الأمانة		الأمانة).
٣١٤٠ إلى حـ/ النقدية (البنك)		
	٤٠٠٠	

وفي حالة قيام الوكيل ببيع بضاعة الأمانة على الحساب وفقاً لنصوص العقد المبرم بينه وبين الأصل، وبموافقة هذا الأخير، فإن القيد الخاص بإثبات المبيعات سيظهر على الصورة التالية:

من مذكورين		تاريخ البيع
حـ/ النقدية	٣٠٠٠	
حـ/ عملاء بضاعة الأمانة الواردة	١٠٠٠	
إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة	٤٠٠٠	
شركة النصر		
إثبات مبيعات بضاعة الأمانة الواردة		

وقد أجرى هذا القيد بافتراض أن الوكيل باع ما قيمته ١٠٠٠ جنيه على الحساب في المثال السابق عرضه . ومن الطبيعي أن يوضح الوكيل في تقرير المبيعات الذي يرسله إلى الأصل تفاصيل عملية البيع والجزء منها المباع نقداً والجزء المباع على الحساب. ويترتب على عملية البيع الأجل ظهور حساب مدين في دفاتر الوكيل باسم عملاء بضاعة الأمانة الواردة يقابله حساب دائن هو حساب بضاعة الأمانة الواردة.

وسيقفل هذين الحساين عند تحصيل الأرصدة المستحقة على هؤلاء العملاء. وتجدر الإشارة إلى أن مدفوعات الوكيل للأصيل ستتناقص بقيمة المبيعات الآجلة، ويظهر قيد سداد المبالغ المستحقة للأصيل من عملية البيع بالنسبة للمثال السابق عرضه على الصورة التالية.

٢١٤٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة النصر إلى حـ/ النقدية إثبات سداد المبلغ المستحق لشركة النصر والذي يمثل المبيعات النقدية.	٢١٤٠	تاريخ السداد
------	---	------	--------------

وعند تحصيل المبالغ المستحقة على العملاء يجري الوكيل القيد التالي:

١٠٠٠	من حـ/ النقدية (البنك) إلى حـ/ عملاء بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر إثبات المبالغ المحصلة من عملاء بضاعة الأمانة الواردة	١٠٠٠	تاريخ التحصيل
------	--	------	---------------

وينبغي على الوكيل أن يقوم بتحويل تلك المتحصلات مباشرة إلى الأصيل، وذلك عن طريق ارسال شيك بمبلغها مع تقرير يوضح أسماء العملاء الذين قاموا بسداد المستحق عليهم، وبمجرد سداد تلك المبالغ للأصيل، فإن ينبغي على الوكيل أن يقوم بإجراء القيد التالي لإثبات تحويل القيمة للأصيل:

١٠٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة	تاريخ تحويل
	شركة النصر	القيمة
١٠٠٠	إلى حـ/ النقدية	
	إثبات تحويل المبالغ المحصلة من عملاء	
	بضاعة الأمانة الواردة للأصيل	

ويترتب على هذين القيدتين الأخيرين أقفال كل من حساب عملاء بضاعة الأمانة الواردة وحساب بضاعة الأمانة الواردة. وفي حالة اخفاق أحد العملاء في سداد المستحق عليه ينبغي الرجوع إلى نصوص العقد المبرم بين كل من الأصيل والوكيل لتحديد مسؤولية الوكيل في هذه الحالة. وتتوقف المعالجة المحاسبية على ما إذا كان الوكيل يضمن سداد المبالغ المستحقة على العملاء من عدمه. فإذا كان الوكيل يضمن السداد كان عليه تسديد القيمة للأصيل واعتبار المبلغ غير المسدد بمثابة ديون معدومة تخصم على حساب مخصص الديون المشكوك فيها الخاص به، أما إذا لم يكن يضمن السداد فيقوم بقفل كل من حساب بضاعة الأمانة الواردة يجعله مدينًا وحساب عملاء بضاعة الأمانة الواردة يجعله دائنًا، وذلك بعد إخطار الأصيل وموافقته على ذلك.

ومن الممكن أن يكون هناك تعديلات عديدة على طريقة القيد الأساسية السابقة، فمثلاً إذا كانت سياسة المنشأة تقوم على ترحيل جميع تكاليف النقل سواء بالنسبة للمشتريات أو البضاعة الأمانة الواردة إلى حساب مصاريف النقل للدخل، في مثل هذه الحالة ينبغي تحديد نصيب بضاعة الأمانة الواردة من تكاليف النقل الداخل ويتم إجراء قيد بها مؤداه جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدين وحساب مصاريف النقل للدخل دائن. وفي حالة وجود مدفوعات مقدمة من الوكيل للأصيل فإنه يتم إثباتها بجعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدينًا، وحساب النقدية أو البنك دائن، ومن الطبيعي أن المدفوعات النهائية يتم تخفيضها بمقدار المدفوعات المقدمة.

وفي حالة استلام بضاعة أمانة واردة من مصادر متعددة فإنه يمكن أن يكون هناك حساب إجمالي أو حساب رقابة عام في دفتر الأستاذ. العام لجميع البضاعة الواردة

كأمانة على ان يكون هناك دفتر استاذ مساعد لبضاعة الأمانة يفتح به حساب لكل منشأة ترسل بضاعة امانة .

وإذا لم تكن المنشأة ترغب في إظهار ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات الأخرى، فان مبيعات بضاعة الأمانة يمكن في هذه الحالة، ان ترحل إلى حساب المبيعات العادي للمنشأة، وبناء على ذلك فانه ينبغي اجراء قيد مؤداه جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة أو حساب المشتريات مدينياً، وحساب بضاعة الأمانة الواردة - شركة . . . . . دائناً بقيمة المستحق للأصيل عن المبيعات مطروحاً منها العمولة، أما المصاريف التي يتحملها الاصيل فيجري بها قيد مؤداه جعل حساب بضاعة الأمانة الواردة مدينياً، وحساب المصروف او الصندوق دائناً، ويظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة في هذه الحالة على الصورة التالية :

#### حساب بضاعة الأمانة الواردة - شركة النصر للتلفزيون

٦٠	إلى حـ / مصاريف النقل	٣٢٠٠	من حـ / المشتريات
	أو إلى حـ / البنك		(أو تكلفة البضاعة
٣١٤٠	إلى حـ / البنك (سداد		المباعة (٤٠٠٠ - ٨٠٠)
	المستحق).	—	
٣٢٠٠		٣٢٠٠	
=====		=====	

ومن الطبيعي أنه لا يجري قيود بالنسبة للعمولة في هذه الحالة، على أساس أن الربح سيكون بمثابة الفرق بين المبلغ الدائن المرحل لحساب المبيعات والمبلغ المدين المرحل لحساب المشتريات أو تكلفة البضاعة المباعة. ويتم إقفال حساب بضاعة الأمانة الواردة عن طريق سداد المبلغ المستحق للأصيل. ولا تكون تلك الطريقة

مرغوبة دائماً على أساس أنها لا تبين الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة مستقلاً عن ربح المبيعات الأخرى، والذي قد يكون ضرورياً لإتخاذ بعض القرارات الإدارية .»

وفي نهاية السنة المالية سيكون هناك بعض حسابات بضاعة الأمانة الواردة مدينة والبعض الآخر دائن، الحسابات الأولى مدينة نظراً لوجود مصاريف ومقدمات أكثر من المبيعات، والثانية تكون دائنة بسبب عدم سداد الأرصدة المستحقة للمنشآت التي قامت بتوريد البضاعة، وسيظهر حساب الرقابة الاجمالي نتيجة المقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة. ولا يكون لهذا الرصيد الاجمالي أي دلالة عند إعداد الميزانية العمومية، ولهذا ينبغي إظهار الأرصدة المدينة ضمن جانب الأصول، اما الأرصدة الدائنة فتظهر في جانب الإلتزامات (الخصوم). مع ضرورة إجراء القيود المتعلقة بالعمولة المكتسبة غير المسجلة قبل إعداد الحسابات الختامية.

#### ثانياً: المعالجة المحاسبية في دفتر الأصيل:

عند قيام الأصيل بشحن بضاعة إلى الوكلاء ينبغي أن يكون هناك تسجيلاً لتلك البضاعة المرسله كامانة لأنها تعتبر جزء من مخزون المنشأة، ولهذا فإنه يفتح حساب في دفتر الأستاذ لكل شحنة بضاعة مرسله كأمانة. وإذا كانت شحنات بضاعة الأمانة متعددة جداً فإنه قد يكون من المستحسن وجود دفتر أستاذ مساعد يطلق عليه إسم بضاعة الأمانة المرسله، ويفتح به حساب لكل شحنة بضاعة مرسله كأمانة، على أن يكون هناك حساب رقابة عام في دفتر الأستاذ العام يسمى حساب بضاعة الأمانة المرسله. وتجدر الإشارة هنا إلى إنه يفتح حساب مستقل لكل شحنة من شحنات بضاعة الأمانة وليس حساب لكل وكيل، على أساس أن المحاسبة تكون على كل شحنة من البضائع. بصفة مستقلة، وبناء عليه إذا كان هناك شحنات متعددة لوكيل واحد فسيكون هناك حسابات متعددة على أساس الشحنات. ولا يجب أن تختلط حسابات بضاعة الأمانة المرسله مع حسابات العملاء، لأن حسابات بضاعة الأمانة المرسله تمثل نوعاً من المخزون وليس العملاء.

ويمكن إظهار صافي الدخل المحقق من عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما يمكن الإقتصار على إظهار اجمالي الربح عن تلك العمليات، وإيضاً يمكن الإكتفاء بإظهار الإيرادات المحققة من عمليات بضاعة الأمانة فقط بصفة مستقلة عن الإيرادات الأخرى التي حققتها المنشأة. وعموماً فإنه يكون من المرغوب فيه أن يكون

لدى المنشأة المعلومات التفصيلية التي توضح الربحية النسبية لعمليات بضاعة الأمانة بمقارنتها بالانشطة البيعة الأخرى، ولكن الرغبة في توفير تلك البيانات ينبغي أن تحكمها بعض الاعتبارات العملية أهمها، أن الوصول إلى صافي ربح عمليات بضاعة الأمانة يتطلب ضرورة القيام بعمليات تخصيص وتوزيع للمصاريف الإدارية والمصاريف العامة، والذي عادة ما يتم على أسس تقديرية غير دقيقة، الأمر الذي يجعل الوصول إلى صافي ربح بضاعة الأمانة مشكلة غير ممكن حلها عملياً. إن العمل المطلوب للوصول إلى صافي ربح الأمانة يكون كبيراً جداً والنتائج تكون تقريبية مبنية على قرارات تحكمية، وبناء على ذلك فإنه لا يمكن تبرير الجهد الإضافي المطلوب للوصول إلى صافي ربح بضاعة الأمانة على ضوء المجهود المطلوب والنتائج التي نصل إليها.

ويعتبر تحديد إجمالي الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة أسهل بكثير من محاولة الوصول إلى صافي الربح، على أساس أن الوصول إلى إجمالي ربح بضاعة الأمانة يتطلب فقط تحديد التكاليف المباشرة المرتبطة بعمليات بضاعة الأمانة. وقد يكون الوصول إلى تلك التكاليف بالنسبة لكل شحنة من شحنات بضاعة الأمانة أو لكل وكيل عملية صعبة في بعض الحالات، وعموماً يجب على إدارة المشروع أن تقوم بموازنة الجهد الإضافي المطلوب مع المزايا التي تحصل عليها من توافر معلومات إضافية متعلقة بإجمالي ربح بضاعة الأمانة، وعموماً يمكن القول أن الحاجة إلى معلومات عن أرباح بضاعة الأمانة تكون ضرورية جداً خاصة في الحالات التي تكون فيها بضاعة الأمانة كبيرة بالنسبة للمبيعات الأخرى. وجدير بالذكر أن فصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى يمثل حلاً أدنى من المعلومات المطلوبة لإدارة المشروع، خاصة في الحالات التي تكون فيها نسبة مبيعات بضاعة الأمانة كبيرة بالنسبة لإجمالي المبيعات الكلية، ولكن من ناحية أخرى فإذا كانت بضاعة الأمانة تمثل نسبة ضئيلة أو عملية عارضة فلن يكون هناك مبرر لفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى.

وتتوقف المحاسبة على عمليات بضاعة الأمانة على ما إذا كانت أرباح بضاعة الأمانة سيتم إظهارها بصورة مستقلة عن المبيعات الأخرى، أو إذا ما كانت مبيعات

بضاعة الأمانة ستدرج مع باقي مبيعات المنشأة دون بذل أي مجهود أو محاولة القيام بفصل أرباح النوعين من النشاط.

وسنعرض فيما يلي للقيود الممكن إستخدامها لتسجيل عمليات بضاعة الأمانة بالنسبة لكل احتمال من تلك الإحتمالات، وسنبداً بحالة الرغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، ثم نعرض لحالة دمج مبيعات بضاعة الأمانة مع باقي مبيعات المشروع، وسنفرق بين ما إذا كان نظام الجرد المستخدم هو نظام الجرد المستمر أو الجرد الدوري وذلك لتأثير ذلك على المعالجة المحاسبية وستستخدم في عرض تلك القيود نفس المثال الذي استخدمناه عند عرض موضوع المحاسبة على عمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الوكيل، ولكننا سنضيف بعض البيانات المتعلقة بالتكاليف المختلفة بالنسبة للأصيل.

سبق أن ذكرنا أن شركة النصر للتلفزيون أرسلت ٢٠ جهاز تلفزيون لشركة شاهر لبيعها وفقاً لنظام بضاعة الأمانة المعمول به بين الشركتين، وبلغ سعر البيع ٢٠٠ جنيه، وتبلغ تكلفة الجهاز الواحد ١١٠ جنيه، وقد قدرت تكاليف تغليف وتعبئة هذه الأجهزة بمبلغ ٢٠ جنيه، على أساس أن جميع تكاليف قسم الشحن والتغليف بالمنشأة ترحل إلى حساب مصاريف التعبئة والتغليف وتبلغ تكاليف نقل هذه الأجهزة ٦٠ جنيه يدفعها الوكيل، فإذا علمت أنه تم بيع جميع الأجهزة بالسعر المقرر، وقد قام الوكيل بخصم المصاريف المستحقة له وأرسل تقرير المبيعات السابق عرضه؛ ومعه شيك بباقي المستحق للمنشأة بعد خصم مصاريفه وعمولته التي تبلغ ٢٠٪ من قيمة المبيعات (مبلغ الشيك ٣١٤٠ جنيه، كما سبق أن رأينا)، وتبين فيما يلي المعالجة المحاسبية في دفاتر الأصيل:

(أ) في حالة قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة واستخدام نظام الجرد المستمر.

في حالة الرغبة في تحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وفي حالة إتباع نظام الجرد المستمر، تستخدم القيود التالية لإثبات عمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الأصيل:



## عند ارسال البضاعة

٢٢٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة - شركة شاهر	تاريخ
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	الارسال
	تحويل البضاعة المرسلة للأمانة إلى	
	حساب خاص بها (٢٠٠ جهاز × ١١٠	
	تكلفة الجهاز).	

ويلاحظ أن الطرف الدائن من القيد السابق هو حساب مراقبة المخازن على أساس أننا افترضنا أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر حيث ترحل المشتريات إلى الجانب المدين من حساب مراقبة المخازن وترحل المسحوبات (للمبيعات وغيرها) إلى الجانب الدائن من هذا الحساب، الذي سيمثل رصيده البضاعة الموجودة بالمخازن والتي يمكن التحقق من وجودها في أي وقت من السنة كما سبق أن ذكرنا، وفي حالة عدم استخدام نظام الجرد المستمر، أو في حالة استخدام نظام الجرد الدوري فسيكون القيد الدائن هو حساب المشتريات أو حساب شحنات بضاعة الأمانة على نحو ما سنرى بعد قليل.

ويستخدم الطرف الدائن من القيد السابق للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة الأخرى غير بضاعة الأمانة فالقيد الدائن في حساب مراقبة المخازن يترتب عليه تخفيض المخزون الموجود لدى المنشأة آخر المدة، وبالتالي يؤثر على تكلفة مبيعات المنشأة في الحسابات الختامية.

### إثبات مصاريف التعبئة والتغليف:

يتم إثبات مصاريف التعبئة والتغليف باستخدام القيد التالي

٢٠	من ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	تاريخ الشحن
٢٠	إلى ح/ مصاريف التعبئة والتغليف	
	تحويل تكاليف التعبئة والتغليف الخاصة	
	ببضاعة الأمانة المرسله إلى الحساب	
	الخاص بتلك البضاعة.	

### إثبات المبيعات والتحويلات النقدية من الوكيل:

يتم إثبات المبيعات والمبالغ المحولة من الوكيل باستخدام القيد التالي:

٣١٤٠	من مذكورين	تاريخ ورود
٦٠	ح/ النقدية (البنك)	تقرير
٨٠٠	ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	المبيعات
٤٠٠٠٠	ح/ عمولة مبيعات بضاعة الأمانة	
	إلى ح/ مبيعات بضاعة الأمانة	
	إثبات إستلامنا لتقرير المبيعات، الذي يفيد	
	بيع ٢٠ جهاز تلفزيون بسعر ٢٠٠ جنيه	
	وخصم عمولة ٢٠٪ ومصاريف الوكيل.	

وفي حالة ما إذا كان البيع بالأجل سيرسل تقرير المبيعات وسيوضح أسماء العملاء المباع لهم البضاعة، وفي هذه الحالة سيكون الطرف المدين للقيد السابق ليس حساب النقدية، وإنما حساب عملاء بضاعة الأمانة.

ويافتراض أن هناك مبيعات آجلة قدرها ١٠٠٠ جنيه تمت بموافقة الأصل في المثال السابق، فإن القيد الخاص بإثبات المبيعات سيظهر في هذه الحالة على الصورة التالية:

تاريخ ورود	من مذكورين		
تقرير	ح/ النقدية (البنك)	٢١٤٠	
المبيعات	ح/ عملاء بضاعة الأمانة المرسله	١٠٠٠	
	ح/ بضاعة الامانة المرسله - شركة شاهر	٦٠	
	ح/ عمولة مبيعات البضاعة الأمانة	٨٠٠	
	إلى ح/ مبيعات بضاعة الامانة	٤٠٠٠	
	إثبات تقرير المبيعات الوارد من الوكيل بتاريخ اليوم		

ويعتبر حساب عملاء بضاعة الأمانة أحد حسابات الأصول، ويجري بالنسبة له ما يجري بالنسبة لحساب العملاء الآخرين على نحو ما سبق أن ذكرنا. وعند قيام الوكيل بتحصيل المبالغ المستحقة على هؤلاء العملاء وتحويلها للأصل، فإن الأصل يقوم بإجراء القيد التالي

تاريخ ورود	من ح/ النقدية	١٠٠٠	
المبالغ للأصل	إلى ح/ عملاء بضاعة الأمانة المرسله	١٠٠٠	
	إثبات قيام الوكيل بتحصيل المبالغ المستحقة		
	على عملاء بضاعة الأمانة وتحويلها إلينا.		

ويترتب على ذلك قفل حساب عملاء بضاعة الأمانة المرسله.

### إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة :

حتى هذه اللحظة يكون قد تجمع في حساب بضاعة الأمانة المرسله ، تكلفة البضاعة المحولة ومصاريف تعبئتها بواسطة الأصيل ، وتكاليف شحنها التي دفعت بواسطة الوكيل ، وهذه العناصر هي كل ما تحمته المنشأة بالنسبة لهذه البضاعة وتحويل هذه التكاليف بعد ذلك إلى حساب جديد يسمى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة ، وذلك بإستخدام القيد التالي :

٢٢٨٠	من حـ / تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	في تاريخ
٢٢٨٠	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر	انتهاء البيع
	إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسله وتحويل	
	رصيده إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة	
	الأمانة المرسله (٢٢٠٠ + ٢٠ + ٦٠ جنيه)	

وبعد ترحيل جميع القيود السابقة ، فيظهر حساب بضاعة الأمانة المرسله ، بعد إقفاله على الصورة التالية :

منه حـ / بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر

٢٢٠٠	إلى حـ / مراقبة المخازن	٢٢٨٠	من حـ / تكلفة مبيعات
٢٠	إلى حـ / مصاريف التعبئة والتغليف		بضاعة الأمانة
٦٠	إلى حـ / مبيعات بضاعة الأمانة		
٢٢٨٠		٢٢٨٠	

وسيرحل كل من حساب بضاعة الأمانة ، وحساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة إلى حساب المتاجرة ، وسيوضح الفرق بينهم ربح بضاعة الأمانة .

(ب) في حالة قياس ربيع بضاعة الأمانة بصفة مستقلة واستخدام نظام الجرد الدوري:

يتم إثبات العمليات الخاصة بالمثال السابق في حالة عدم استخدام المنشأة نظام الجرد المستمر، واستخدامها نظام الجرد الدوري (في نهاية السنة) باستخدام القيود التالية:

عند شحن البضاعة:

يتم إثبات بضاعة الأمانة المرسله في هذه الحالة باستخدام القيد التالي:

٢٢٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	تاريخ إرسال
٢٢٠٠	إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	البضاعة
	أو إلى حـ/ المشتريات	
	إثبات تكلفة البضاعة المشحونة كأمانة	
	لشركة ماهر	

ويلاحظ أن الجانب الدائن من هذا القيد هو بمثابة حساب للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة عن طريق المنشأة وليس تكلفة بضاعة الأمانة ان تكلفة البضاعة القابلة للبيع في المنشأة في هذه الحالة يتم الوصول إليها عن طريق طرح حساب شحنات بضاعة الأمانة من مجموع رصيد أول المدة مضافاً إليه المشتريات على الصورة التالية:

جنيه	
١٠٠٠٠	مخزون اول المدة (الأرقام مفترضة)
٤٢٥٠٠	مشتريات
٥٢٥٠٠	
٢٢٠٠	يطرح تكلفة شحنات بضاعة الأمانة
٥٠٣٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع

ويلاحظ أنه إذا كان القيد الدائن هو حساب المشتريات، فإن المشتريات في القائمة السابقة ستكون بالصافي بعد استبعاد تكلفة البضاعة المشحونة كأمانة وبالتالي فإن تكلفة البضاعة القابلة للبيع ستكون:

جنیه	
محزون اول المدة.	١٠٠٠٠
مشتريات (بعد استبعاد البضاعة المشحونة)	٤٠٣٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	<u>٥٠٣٠٠</u>

#### إثبات تكاليف التبعة والتغليف

يكون القيد الخاص بإثبات مصاريف التغليف والتبعة على النحو التالي:

٢٠	من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة شركة ماهر	تاريخ شحن
٢٠	إلى حـ/ مصاريف التغليف والتبعة	البضاعة
	تحويل مصاريف التغليف والتبعة إلى	
	حساب بضاعة الأمانة المرسلة.	

#### إثبات المبيعات والنقدية المحصلة:

يتم إثبات المبيعات والحصيلة النقدية باستخدام القيد التالي:

من مذكورين	تاريخ ورود
حـ/ النقدية (البنك)	تقرير
٣١٤٠	المبيعات
٦٠	حـ/ بضاعة الأمانة المرسلة - شركة ماهر
٨٠٠	حـ/ عمولة بضاعة الأمانة
٤٠٠٠	إلى حـ/ مبيعات بضاعة الأمانة
	إثبات حصيلة المبيعات ومصاريف
	وعمولة الوكيل.

### إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة:

يتم إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة بإستخدام القيد التالي:

٢٢٨٠	من حـ/ تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	تاريخ إثبات البيع
٢٢٨٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر	
	إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسله	
	وإثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.	

### إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة:

يتم اقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة في حالة إستخدامه بالقيد التالي:

٢٢٠٠	من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	آخر السنة المالية
٢٢٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	
	أو إلى حـ/ ملخص قائمة الدخل	
	إقفال حساب شحنات بضاعة الامانة وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة.	

ومن الطبيعي أن يقفل كل من حساب تكلفة مبيعات بضاعة الامانة وحساب مبيعات بضاعة الأمانة في حساب النتيجة.

حـ - في حالة عدم قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة - مع استخدام نظام الجرد المستمر:

نعرض فيما يلي للقيود الخاصة بإثبات المثال السابق في حالة الرغبة في إظهار أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، مع إستخدام نظام الجرد المستمر في المنشأة.

### عند شحن البضاعة:

٢٢٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	تاريخ إرسال البضاعة
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن إثبات تكلفة البضاعة المرسله كأمانة لشركة شاهر.	

### تكاليف التغليف والتعبئة:

لا يجري أي قيد لإثبات مصاريف التغليف والتعبئة الخاصة ببضاعة الأمانة، طالما أن هذه المصاريف موجودة في حساب مصاريف التعبئة والتغليف للمنشأة ككل، ونظراً لعدم الرغبة في إظهار أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

### إثبات المبيعات وحصيله البيع:

يتم إثبات المبيعات وصافي المحصل من البيع بإستخدام القيد التالي في هذه الحالة:

٣١٤٠	من حـ/ مذكورين	تاريخ ورود
٦٠	حـ/ التقديرة (البنك)	تقرير
٨٠٠	حـ/ مصاريف النقل للخارج	المبيعات
٤٠٠٠	حـ/ عمولة المبيعات إلى حـ/ المبيعات	
	إثبات مبيعات بضاعة الأمانة والمصاريف المتعلقة بها (شحن ٦٠ + ٨٠٠ عمولة).	



ويلاحظ من هذا القيد أن الطرف الدائن هو حساب المبيعات وليس حساب مبيعات بضاعة الأمانة، على أساس أنه لا يوجد مبرر لفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى للمشروع. وينفس المنطق فقد رحلت العمولة المستحقة للوكيل إلى حساب العمولة على المبيعات العام وليس إلى حساب عمولة على بضاعة الأمانة. كما رحلت مصاريف نقل بضاعة الأمانة إلى حساب مصاريف النقل الذي يخص المنشأة ككل وجميع بضائعها المنقولة، وذلك أيضاً بسبب عدم الرغبة في إظهار نتيجة بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

#### إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة:

يتم إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة في هذه الحالة باستخدام القيد التالي:

٢٢٠٠	من حـ / تكلفة البضاعة المباعة	تاريخ إثبات
٢٢٠٠	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	المبيعات
	تحويل رصيد حساب بضاعة الأمانة المرسله	
	إلى حساب تكلفة البضاعة المباعة.	

واضح من القيد السابق أن الطرف المدين الذي رحلت إليه تكلفة بضاعة الأمانة المباعة هو حساب تكلفة المبيعات العام في المنشأة وليس حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، وذلك أيضاً نتيجة عدم الرغبة في إظهار نتيجة عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

حـ - في حالة عدم الرغبة في تحديد أرباح بضاعة الأمانة - مع استخدام نظام الجرد الدوري:

قد يكون نظام الجرد المستخدم في المنشأة هو الجرد الدوري في نهاية العام، بمعنى عدم وجود تسجيل للمخزون الوارد والصادر على مدار السنة، وقد ترغب المنشأة في هذه الحالة أيضاً في عدم إظهار نتيجة عمليات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، في مثل هذه الحالات يتم معالجة عمليات بضاعة الأمانة باستخدام القيود التالية:

### عند شحن بضاعة:

يتم إثبات القيد التالي عند شحن بضاعة الأمانة:

٢٢٠٠	من ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر	تاريخ إرسال
٢٢٠٠	إلى ح/ شحنات بضاعة الأمانة	البضاعة
	إثبات تكلفة البضاعة المرسله كأمانة لشركة شاهر	
	في حساب للتذكرة.	

### تكاليف التعبئة والتغليف:

لا يوجد أي قيود لتخصيص تلك التكاليف على بضاعة الأمانة لعدم الحاجة لعملية التخصيص.

### إثبات المبيعات وحصيلة البيع

يتم إثبات المبيعات وحصيلة البيع باستخدام القيد التالي:

من مذكورين	عند ورود
ح/ النقدية (البنك)	تقرير
ح/ مصاريف النقل للخارج	المبيعات
ح/ عمولة المبيعات	
إلى ح/ المبيعات	
إثبات حصيلة بيع ٢٠ جهاز تلفزيون	
بمبلغ ٢٠٠ جنيه وإثبات المصاريف	
والعمولة.	

### إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة:

ويعد إثبات المبيعات والمبالغ المحصلة من البيع يتم إلغاء قيد التذكرة الأول بإثبات قيد عكسي له يظهر على الصورة التالية:

٢٢٠٠	من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	تاريخ ورود
٢٢٠٠	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسله -	تقرير
	شركة شاهر	المبيعات
	إقفال حساب التذكرة الخاص بآثبات	
	البضاعة المرسله كأمانة لشركة	
	شاهر.	

وبلاحظ بالنسبة للحالة السابقة أن تكاليف الشحن تخص بضاعة الأمانة المرسله كلها سواء تم البيع أثناء الفترة أو لم يتم (تخص البضاعة المباعة وغير المباعة). ولهذا يكون من الضروري تحليل تكاليف النقل وتخصيص جزء منها على تكلفة بضاعة الأمانة التي ما زالت موجودة بدون بيع في آخر السنة والتي ستظهر ضمن مخزون آخر المدة في الميزانية العمومية.

#### معالجة عمليات بضاعة الأمانة في حالة البيع الجزئي:

إفترضنا في المثال السابق أن الوكيل قام ببيع جميع البضاعة الموجودة لديه على سبيل الأمانة، ولهذا فقد أرسل للأصيل تقرير المبيعات مرفقاً به شيك يمثل حصيلة المبيعات بالكامل، ونتيجة لهذا القرض فقد حاولنا إظهار ربح عملية بضاعة الأمانة نظراً لإتمام عمليات البيع الخاصة بها. ونفترض هنا لإستكمال عرض الموضوع، أن خمسة أجهزة فقط كانت قد تم بيعها حتى نهاية السنة المالية وحتى يمكن تصوير الحسابات الختامية والميزانية العمومية، فإنه ينبغي تحديد الربح المحقق على الخمس وحدات المباعة، كما ينبغي تقييم المخزون في آخر الفترة المالية (١٥ وحدة غير مباعة) فيفرض ان تقرير المبيعات المرسل من الوكيل للأصيل في هذه الحالة قد ظهر على الصورة التالية:

جنيه	جنيه	المبيعات (٥ وحدات بسعر ٢٠٠ جنيه)
١٠٠٠		
	٦٠	مصاريف شحن
٢٦٠	٢٠٠	عمولة ٢٠٪ على ١٠٠٠ جنيه
<u>٧٤٠</u>		الرصيد (مرفقا به شيك)
<u><u>٧٤٠</u></u>		
	١٥ جهاز	البضاعة الموجودة كامانة

وسنبين فيما يلي كيفية معالجة هذه الحالة محاسبياً في حالة الرغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة وعدم الرغبة في قیاسة.

#### البيع الجزئي وتحديد ربح بضاعة الأمانة بصورة مستقلة:

في حالة رغبة شركة النصر للتليفزيون (الأصيل) في قياس أو تحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن ربح المبيعات الأخرى، فإن حساب بضاعة الأمانة سيظهر على النحو التالي، قبل الحصول على تقرير المبيعات من الوكيل:

منه	حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	له
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن*	
	أو إلى حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	
٢٠	إلى حـ/ مصاريف التغليف والتعبئة	

\*يرحل المبلغ إلى احد هذين الحسابين وفقاً لنظام الجرد المستخدم في المنشأة على نحو ما سبق ان رأينا.

ويتم إثبات عملية البيع الجزئي بعد ذلك باستخدام القيد التالي:

تاريخ ورود	من مذكورين		
تقرير	التقديية (البنك)	٧٤٠	
المبيعات	ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة ماهر	٦٠	
	ح/ عمولة مبيعات بضاعة الأمانة	٢٠٠	
	إلى ح/ مبيعات بضاعة الأمانة	١٠٠٠	
	إثبات مبيعات • اجهزة من بضاعة		
	الأمانة، وإثبات مصاريف النقل		
	والعمولة المخصوصة بواسطة الوكيل.		

وبعد ذلك يتم تحديد تكلفة الجزء المباع من بضاعة الأمانة والجزء غير المباع، وذلك تمهيداً لإثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، ويتم الوصول إلى تخصيص التكلفة الكلية على النحو التالي:

جنيه	
٢٢٠٠	تكلفة عدد ٢٠ جهاز كل منها تكلفته ١١٠ جنيه
٢٠	تكاليف تغليف وتعبئة (بواسطة الأصل)
٦٠	تكاليف (بواسطة الوكيل)
٢٢٨٠	إجمالي تكلفة ٢٠ جهاز
١٧١٠	تكلفة ١٥ جهاز غير مباعة ٧٥٪ من إجمالي التكلفة
٥٧٠	تكلفة • اجهزة مباعة ٢٥٪ من إجمالي التكلفة.

ويتم إثبات تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة في هذه الحالة بإستخدام القيد التالي :

٥٧٠	من حـ / تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	تاريخ ورود
٥٧٠	إلى حـ / بضاعة الأمانة المرسله	تقرير
	شركة شاهر	المبيعات
	إثبات تكلفة بضاعة الأمانة المباعة	
	وتعديل رصيد حساب بضاعة الأمانة	
	المرسله ليظهر رصيد المخزون في بضاعة	
	الأمانة المرسله .	

وبعد ترحيل هذين القيدين إلى حساب بضاعة الأمانة المرسله سيظهر هذا الحساب على الصورة التالية :

حـ / بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر

٢٢	إلى حـ / مراقبة المخازن	٥٧٠	من حـ / تكلفة مبيعات بضاعة
	أو إلى حـ / شحنات بضاعة		الأمانة (تكلفة ٥ اجهزة مباعة)
	الأمانة .		
	إلى حـ / مصاريف التعبئة والتغليف	١٧١٠	رصيد مرحل (تكلفة ١٥
	إلى حـ / مبيعات بضاعة الأمانة		جهاز غير مباعة) .
٢٢		٢٢٨٠	

يظهر الحساب السابق رصيد قدره ١٧١٠ جنيه ويمثل تكلفة عدد ١٥ جهاز تليفزيون غير مباعة في نهاية السنة المالية، ومن الطبيعي أن هذا الرصيد يظهر في ميزانية المنشأة في نهاية السنة المالية، وذلك إذا كانت المنشأة تستخدم مبدأ تقييم المخزون على أساس التكلفة وذلك على نحو ما سنرى في الفصل القادم، ويظهر هذا العنصر بطبيعة الحال في مجموعة الأصول المتداولة (قصيرة الأجل) باسم مخزون بضاعة الأمانة بالتكلفة.

وجدير بالذكر أنه في حالة إستخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري فسيكون هناك حساب باسم شحنات بضاعة الأمانة والذي يجعل دائماً عند اثبات بضاعة الأمانة المشحونة على نحو ما سبق ان ذكرنا، وسيكون رصيد هذا الحساب كما هو سواء تم بيع بضاعة بالكامل او باعت المنشأة جزءاً منها (رصيد ٢٢٠٠ جنيه دائن). وينبغي اجراء قيد لاقفال هذا الحساب في حساب المتاجرة أو ملخص قائمة الدخل على النحو التالي:

٢٢٠٠	من حـ/ شحنات بضاعة الأمانة	في نهاية
٢٢٠٠	إلى حـ/ المتاجرة	السنة المالية
	إقفال حساب شحنات بضاعة الأمانة في	
	حساب المتاجرة للوصول إلى التكلفة السليمة	
	للبيضة الأخرى المباعة.	

وقد سبق أن ذكرنا أن الاجراء السابق يساعدنا على الوصول إلى التكلفة السليمة للبضاعة الموجودة لدى المنشأة والمباعة بطرق أخرى غير بضاعة الأمانة، ومن الطبيعي أنه إذا كانت بضاعة الأمانة المرسله قد رحلت إلى حساب المشتريات فلن يكون هناك حاجة إلى القيد السابق، لأننا نكون قد حققنا الهدف عن طريق تخفيض حساب المشتريات.

ويلاحظ أننا رحلنا في المثال السابق الخاص بالبيع الجزئي لبضاعة الأمانة، الى العام القادم ذلك الجزء من تكلفة بضاعة الأمانة غير المباعة الضروري للحصول على البضاعة في المكان وبالوضع التي هي عليه في نهاية السنة المالية، أي أننا أدرجنا في تكلفة المخزون نصيبها من التكاليف التي تحملتها المنشأة لتوصيلها إلى المكان الموجودة فيه إلى حالتها التي تكون عليها والضرورية لعملية البيع في السنة القادمة. ويلاحظ أيضاً أن العمولة التي حصل عليها الوكيل على الوحدات المباعة تخصم من الإيرادات المحققة خلال هذه السنة، وذلك للوصول إلى المقابلة السليمة للإيرادات والمصروفات، وستظهر قائمة الدخل من بضاعة الأمانة على الصورة التالية:

جنيه	
١٠٠٠	مبيعات بضاعة الأمانة (٢٠٠×٥ جنيه)
٥٧٠	يطرح تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة
٤٣٠	إجمالي ربح بضاعة الأمانة
٢٠٠	يطرح عمولة مبيعات بضاعة الأمانة
٢٣٠	ارباح بضاعة الأمانة

ويمكن أن تظهر هذه المعلومات بأجمعها أو يظهر فقط نتائجها في قائمة الدخل، ويعتمد ذلك بطبيعة الحال، على الأهمية النسبية لمبيعات بضاعة الأمانة بالنسبة للمبيعات العادية للمنشأة.

البيع الجزئي وعدم قياس ربح بضاعة الأمانة في حالة استخدام نظام الجرد المستمر:

في حالة الرغبة في عدم قياس ربح بضاعة الأمانة مع عدم بيع بضاعة الأمانة بالكامل، واستخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر تستخدم القيود التالية لإثبات عمليات بضاعة الأمانة.

٢٢٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة المرسلّة - شركة شاهر	تاريخ
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	الإرسال
	إثبات تكلفة البضاعة المرسلّة كأمانة لشركة شاهر.	



تاريخ ورود	من مذكورين		
تقرير	حـ/ النقدية	٧٤٠	
المبيعات	حـ/ مصاريف النقل للخارج	٦٠	
	حـ/ عمولة المبيعات	٢٠٠	
	إلى حـ/ المبيعات	١٠٠٠	
	إثبات المبيعات المتعلقة ببضاعة الأمانة		
	والمصاريف المستحقة للوكيل.		
	من حـ/ تكلفة المبيعات	٥٥٠	
في نهاية	إلى حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر	٥٥٠	
الفترة	إثبات تكلفة عدد ٥ أجهزة		
المالية	من الاجهزة المرسله لشركة		
	شاهر (٥×١١٠) أو (٢٥×٢٢٠٠٪)		
في نهاية	من حـ/ مصاريف بضاعة الأمانة المقدمة أو المؤجلة	٦٠	
الفترة المالية	إلى مذكورين		
	حـ/ مصاريف التعبئة والتغليف	١٥	
	حـ/ مصاريف النقل للخارج.	٤٥	
	إثبات المصاريف المتعلقة بالمخزون غير المباع		
	من بضاعة الأمانة (٢٠ + ٦٠ = ٨٠		
	جنه ٧٥٪).		

واضح من القيود السابقة أنه لا يجري أي قيد بالنسبة لتكاليف التعبئة والتغليف، الخاصة بالبضاعة المرسله للأمانة، وإنما تظل هذه التكاليف موجودة في حساب تكاليف التعبئة والتغليف، نظراً لعدم الرغبة في قياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة.

ويظهر حساب بضاعة الأمانة المرسله بعد ترحيل القيود السابقة على الصورة التالية:

من	حـ/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر	له
٢٢٠٠	إلى حـ/ مراقبة المخازن	٥٥٠ من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
		١٦٥٠ رصيد (تكلفة ١٥ جهاز موجودة في آخر المدة).
٢٢٠٠		٣٢٠٠

ويترتب على القيد الأخير من القيود السابقة إستبعاد مبلغ ١٥ جنيه من حساب مصاريف التعبئة والتغليف، و٤٥ جنيه من حساب مصاريف النقل للخارج وتحويلها إلى حساب مدين يسمى حساب مصاريف بضاعة الأمانة المؤجلة أو المقدمة، ويعتبر هذا الحساب في هذه الحالة بمثابة حساب تقييم لرصيد بضاعة آخر المدة المتبقي من بضاعة الأمانة، وبهذا يكون إجمالي رصيد بضاعة آخر المدة هو ١٧١٠ جنيه (١٦٥٠ تكلفة + ٦٠ جنيه مصاريف مؤجلة).

البيع الجزئي وعدم قياس ربيع بضاعة الأمانة بصورة مستقلة واستخدام نظام الجرد الدوري:

في حالة البيع الجزئي لبضاعة الأمانة وعدم الرغبة في قياس وتحديد دخل بضاعة الأمانة بصورة مستقلة، وفي حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري في نهاية السنة يتم استخدام القيود التالية لإثبات العمليات السابقة.

تاريخ ارسال	من ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر إلى ح/ شحنات بضاعة الأمانة إثبات تكلفة بضاعة الامانة المرسله (٢٠× ١١٠ جنيه) وذلك في حساب للتذكرة.	٢٢٠٠ ٢٢٠٠
تاريخ ورود	من مذكورين	
تقرير	ح/ النقدية (البنك)	٧٤٠
المبيعات	ح/ مصاريف النقل للخارج	٦٠
	ح/ عمولة المبيعات	٢٠٠
	إلى ح/ المبيعات	١٠٠٠
	إثبات قيمة المبيعات ومصاريف الوكيل وعمولته والنقدية المحصلة.	
في نهاية السنة المالية	من ح/ شحنات بضاعة الأمانة إلى ح/ بضاعة الأمانة المرسله - شركة شاهر تعديل حساب التذكرة الخاص ببضاعة الأمانة المرسله لشركة شاهر ليمثل البضاعة الموجودة في نهاية المدة (١١٠ جنيه ٥× وحدة).	٥٥٠ ٥٥٠
في نهاية السنة المالية	من ح/ مصاريف بضاعة الأمانة المؤجلة أو المقدمة إلى مذكورين ح/ مصاريف التعبئة والتغليف ح/ مصاريف النقل للخارج إثبات المصاريف المؤجلة المتعلقة ببضاعة الأمانة غير المباعة ٢٠ تعبئة × ٧٥٪ ٦٠ نقل × ٧٥٪	٦٠ ١٥ ٤٥

واضح هنا أيضاً أنه لا يجري قيد بالنسبة لمصاريف التعبئة والتغليف عن إرسال البضاعة لعدم الحاجة إلى بيانات عن تكاليف تعبئة البضاعة المرسله كأمانة لأن المنشأة لن تقوم بتحديد ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما يلاحظ هنا أيضاً إن رصيد بضاعة الأمانة المرسله سيكون ١٦٥٠ جنيه وهي تكلفة عدد ١٥ جهاز لم تباع في نهاية السنة المالية، يضاف إليها قيمة المصاريف المؤجلة على تلك البضاعة وهي ٦٠ جنيه ليكون مجموع تكلفة بضاعة الأمانة آخر المدة، في المكان وبالحالة التي هي عليها هو ١٧١٠ جنيه (١٦٥٠ + ٦٠ جنيه).

واضح من العرض السابق للقيود المختلفة المتعلقة بمعالجة حالات بضاعة الأمانة المختلفة، أنه يستخدم حساب شحنات بضاعة الأمانة ويجعل دائماً بقيمة تكلفة بضاعة الأمانة المرسله في حالة استخدام نظام الجرد الدوري (في نهاية السنة). وتتوقف طريقة إقفال هذا الحساب في نهاية السنة المالية على رغبة المنشأة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة أو إدماجه مع ربح المبيعات الأخرى. ففي حالة رغبة المنشأة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، فإن حساب شحنات بضاعة الأمانة يقفل في حساب المتاجرة، أو ملخص قائمة الدخل (حساب النتيجة). أما إذا لم تكن المنشأة راغبة في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة فإن حساب شحنات بضاعة الأمانة سيكون مجرد حساب للتذكرة والذي يقفل في حساب بضاعة الأمانة المرسله، وذلك بقيد عكسي لقيد إرسال بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة ستكون وظيفة حساب بضاعة الأمانة المرسله وحساب شحنات بضاعة الأمانة هي للتذكرة فقط أو الحصول على سجل عن البضاعة المرسله كأمانة، ويتم الإثبات في هذين الحسابين عند إرسال البضاعة، ويتم إقفالهم عند بيع البضاعة.

ذكرنا فيما سبق أن تكاليف التعبئة والتغليف والنقل سواء دفعها الأصيل أم الوكيل ينبغي أن يدرج جزء منها ضمن تكلفة بضاعة الأمانة الموجودة في آخر الفترة المالية، ولكن في حالة قيام الوكيل بإعادة بضاعة الأمانة المرسله إليه لأي سبب من الأسباب فإن تكلفة التعبئة والتغليف الأصلية ينبغي أن ترحل مباشرة إلى حساب النتيجة ولا تضاف لقيمة المخزون في هذه الحالة، وكذا الحال بالنسبة لتكاليف إعادة البضاعة المردودة إلى المنشأة. إن السبب في ذلك أن المنفعة المكانية التي تسبب تلك المصاريف في إيجادها قد فقدت بإعادة بضاعة الأمانة إلى الأصيل. كما أن أي نفقات

يتحملها الأصل في عملية إعادة البضاعة ينبغي أن تعتبر مصروفات مثال ذلك تكاليف إصلاح البضاعة المردودة والتي تكون ضرورية لتصبح البضاعة في حالة يمكن بيعها.

وأخيراً، فإنه يجب فصل وتمييز تكلفة نقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل عن تكاليف النقل للخارج الخاصة بالمبيعات العادية للمنشأة، على أساس أن تكاليف النقل للخارج الخاصة بالمبيعات العادية هي بمثابة مصروف جاري للمنشأة نظراً لأن الإيرادات المحققة من المبيعات تحول إلى حساب النتيجة في الفترة الجارية. أما النفقات المتعلقة بنقل بضاعة الأمانة إلى الوكيل فيترتب عليها زيادة في قيمة بضاعة الأمانة التي ما تزال مملوكة للمنشأة (الأصل)، وهذه الزيادة في القيمة بالإضافة إلى تكلفة تملك البضاعة أو تكلفة إنتاجها، سيتم تحميلها على إيرادات الفترة المحاسبية التي سيتم فيها بيع بضاعة الأمانة.

وجدير بالذكر أن بعض المحاسبين يرون ترحيل المدفوعات المقدمة من الوكيل إلى الجانب الدائن من حساب بضاعة الأمانة المرسل، ولكنه يستحسن ترحيل تلك المدفوعات المقدمة من الوكيل إلى حساب التزام يسمى حساب مدفوعات من الوكلاء، ويؤدي هذا الأجراء بطبيعة الحال إلى الاحتفاظ بحساب بضاعة الأمانة المرسل لظهور قيمة الأصول المتمثلة في البضاعة المرسل كأمانة، وذلك دون إجراء مقاصة بينه وبين رصيد الإلتزام الخاص بالمدفوعات المقدمة من الوكيل.

ونوضح في الصفحات الباقية من هذا الفصل طبيعة حساب بضاعة الأمانة المرسل ونبين إلى أي مجموعة من الحسابات الخمسة الرئيسية في المحاسبة (أصول - التزامات - حقوق ملكية - إيرادات - مصروفات) ينتمي هذا الحساب وذلك حتى يستطيع القارئ أن يفهم طبيعته بوضوح - إن إنتاء حساب بضاعة الأمانة المرسل إلى أي مجموعة من تلك المجموعات الخمسة يتوقف على طريقة المحاسبة التي تستخدمها المنشأة لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة. فإذا كانت المنشأة تقوم بقياس دخل بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن دخل المبيعات العادية وكانت تستخدم نظام الجرد المستمر، في هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسل أحد حسابات الأصول في المنشأة، ويجعل هذا

الحساب في هذه الحالة، مديناً بتكلفة البضاعة المشحونة للوكيل، وحينما يصل تقرير المبيعات سواء تم البيع كلية أو بصفة جزئية، فإنه يتم تحويل تكلفة المباع من حساب بضاعة الأمانة المرسله إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسله أحد عناصر الأصول قصيرة الأجل (المتداولة) ويظهر ضمن مجموعة مخزون آخر المدة كعنصر مستقل باسم مخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة، أو قد يدمج مع غيره من عناصر المخزون في حالة ما إذا كانت قيمته ضئيلة. ويلاحظ في هذه الحالة أن تكلفة شحن وتغليف وتعبئة بضاعة الأمانة تتضمن جزءاً يخص مخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة، وهذا الجزء قد يرحل إلى حساب بضاعة الأمانة المرسله أو قد يرحل إلى حساب خاص يسمى حساب المصاريف المؤجلة أو المقدمة على بضاعة الأمانة، وفي كلتا هاتين الحالتين فإن الجزء من تلك التكاليف والمتعلق ببضاعة الأمانة المخزونة سيستبعد من مصروفات الفترة الجارية، على أساس أنه سيحمل على إيرادات الفترة التي ستباع فيها بضاعة الأمانة المخزونة. ونتيجة لذلك فإن التكاليف المرتبطة بمخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة تظهر في جانب الأصول في الميزانية، إما مضافة لمخزون آخر المدة من بضاعة الأمانة أو في بند مستقل. وفي حالة قيام المنشأة بقياس أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات العادية، الأخرى، ولكنها تستخدم نظام الجرد الدوري، في مثل هذه الحالة سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسله بمثابة حساب للجرد الدوري لبضاعة الأمانة، على الرغم من أن المنشأة لا تستخدم نظام الجرد الدوري بالنسبة لباقي عناصر المخزون غير بضاعة الأمانة. فيجمل حساب بضاعة الأمانة المرسله، في هذه الحالة، مديناً بتكلفة البضاعة المرسله كأمانة مع جعل حساب شحنات بضاعة الأمانة دائناً بنفس القيمة. وعندما تباع بضاعة الأمانة فإن تكلفتها تحول من حساب بضاعة الأمانة المرسله إلى حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة، وفي هذه الحالة فإن حساب بضاعة الأمانة المرسله سيكون بمثابة أحد حسابات الأصول مثل الحالة السابقة تماماً.

أما في الحالة الثالثة التي ناقشناها فيما سبق فإن المنشأة لم تكن تفصل مبيعات بضاعة الأمانة عن المبيعات الأخرى، ولكنها في نفس الوقت كانت تستخدم نظام الجرد المستمر، في هذه الحالة أيضاً سيكون حساب بضاعة الأمانة المرسله أحد

حسابات الأصول، حيث يجعل مديناً بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة، ويجعل دائناً بتكلفة البضاعة المباعة بواسطة الوكيل، وذلك عن طريق جعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً. ويحتوي حساب بضاعة الأمانة المرسلة في هذه الحالة على تكلفة البضاعة التي ما زالت تحت يد الوكيل في نهاية الفترة المالية.

وبالنسبة للإحتمال الرابع الخاص بمعالجة عمليات بضاعة الأمانة افترضنا أن المنشأة لا تقوم بقياس مبيعات بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، كما أنها تعتمد على نظام الجرد الدوري، وفي هذه الحالة يجعل حساب تكلفة بضاعة الأمانة المرسلة مديناً وحساب شحنات بضاعة الأمانة دائناً بتكلفة البضاعة المرسلة كأمانة وتعتبر الحسابات هنا بمثابة حسابات للتذكرة (Memoranda accounts) بمعنى أنها سيكونان حسابان مرتبطان ببعضهما ولهما رصيدان متساويان عكسيان (أحدهما مدين والآخر دائن). ويوفر هذين الحسابين في هذه الحالة معلومات إضافية ذات قيمة للمشروع، ولكنهما بلغيان بعضهما عند إعداد القوائم المالية، وحينما يرسل الوكيل تقرير المبيعات عند استخدام هذه الطريقة يتم إلغاء قيد الإرسال السابق إعداده، وفي حالة البيع الجزئي سيكون قيد الإلغاء بتكلفة الجزء المباع فقط. وتعتبر حسابات التذكرة بمثابة مجموعة خاصة من الحسابات غير الخمسة مجموعات السابق ذكرها (أصول - التزامات - حقوق ملكية - إيرادات - مصروفات)، على أساس أن هذه المجموعات الخمسة من الحسابات تمثل الحسابات التي تظهر في القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك يمكن القول أن حساب بضاعة الأمانة المرسلة، في هذه الحالة، كما في غيرها من الحالات السابق عرضها يوفر تسجيلاً مستمراً لتكلفة البضاعة المرسلة للوكيل، على الرغم من أنه يتم إجراء المقاصة بينه وبين حساب شحنات بضاعة الأمانة عند إعداد الحسابات الختامية.

وجدير بالذكر أن بعض المحاسبين وبعض المنشآت يرون معالجة بضاعة الأمانة بصورة مختلفة عن الإجراءات التي عرضنا لها في هذا الفصل، فهو يرون جعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مديناً بتكلفة بضاعة الأمانة المرسلة للوكيل ويجعل هذا الحساب دائناً بالمتحصلات التي يرسلها الوكيل، وسيكون هناك، بناء على هذه المعالجة، رصيداً دائناً في حساب بضاعة الأمانة المرسلة في حالة إتمام عملية البيع،

وسيمثل هذا الرصيد الدائن الأرباح المكتسبة عن عمليات بضاعة الأمانة. ويتم إقفال حساب بضاعة الأمانة المرسله، في هذه الحالة، بتحويل رصيده إلى حساب دائن يطلق عليه أرباح بضاعة الأمانة. وفي هذه الحالة لا يكون هناك حساب بإسم مبيعات بضاعة الأمانة، ولا تظهر مبيعات بضاعة الأمانة بصورة مستقلة في حساب المتاجرة. وفي ظل إستخدام هذه الطريقة فإن حساب بضاعة الأمانة المرسله لا يمكن إدراجه في أي مجموعة من المجموعات الخمس للحسابات (أصول - إلتزامات - حقوق ملكية - إيرادات - مصروفات) إنه يكون بمثابة خليط بين عناصر الأصول والإيرادات، وينبغي أن يتم تخفيضه للوصول إلى قيمة تكلفة الأصل (المخزون من بضاعة الأمانة غير المباعة) قبل إعداد القوائم المالية.

وأخيراً فإنه قد يكون هناك خلافات بين المعالجة التي عرضناها هنا وبين ما يراه بعض الكتاب من إجراءات مقبولة لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة، ولكن إهتمامنا في هذا الجزء كان منحصراً على إستعراض البدائل المختلفة الممكنة مواجهتها بالنسبة لبضاعة الأمانة، وخاصة بالنسبة لسجلات المخزون، وقياس الربح. ويمكن القول بصفة عامة، أن الإجراء، المحاسبي الملائم لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة يتحدد فقط في ضوء الظروف والأوضاع السائدة بالنسبة لكل مشروع، ويتوقف إختيار أي أسلوب لمعالجة عمليات بضاعة الأمانة على طبيعة وسعر السلعة موضوع التعامل، وعلى حجم عمليات بضاعة الأمانة، وعلى درجة إهتمام إدارة المشروع بتحقيق الرقابة الداخلية على عمليات المشروع وأخيراً فإن هذا الإختيار يتوقف على المدى الذي تستخدم فيه المنشأة المعلومات المحاسبية كأساس لإتخاذ القرارات التشغيلية المختلفة.



## أسئلة وتمارين على الفصل الثامن

### أولاً - الأسئلة النظرية:

- ١ - ناقش الطرق المختلفة للتحقق من وجود المخزون، ومن مزايا وعيوب كل منها، وحدد أيهما أفضل بالنسبة لممارسة وظائف التخطيط والرقابة على عمليات البضاعة.
- ٢ - ما هي مكونات المخزون في كل من الشركات التجارية والصناعية؟
- ٣ - إشرح كيف تعالج البضاعة بالطريق في نهاية السنة المالية. وبين الأخطاء المترتبة على توقيت إثبات المشتريات والإلتزامات المتعلقة بها على القوائم المالية.
- ٤ - ما هو المقصود بنظام بيع البضاعة برسم البيع أو الرد، وهل تعتبر البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد من عناصر المخزون أم لا ولماذا؟
- ٥ - إشرح باختصار الإجراءات المحاسبية المتعلقة بالبضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد.
- ٦ - بين كيف تختلف عمليات بضاعة الأمانة عن عمليات البيع العادية؟
- ٧ - إشرح بالتفصيل كيف يتحقق الإيراد بالنسبة لعمليات بضاعة الأمانة وقارن بينه وبين البيع الأجل.
- ٨ - ما هي مزايا نظام بضاعة الأمانة لكل من الأصيل والوكيل؟
- ٩ - في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٥ تسلمت شركة الجرارات المتحدة تقريراً من أحد وكلائها يفيد ببيع عدد ٢٠ جرار من الجرارات المودعة لديه كأمانة وعددها ١٠٠ جرار، ولم يرد مع التقرير ما يفيد سداد المستحق، على أساس أن السداد سيتم بعد ذلك، فإذا علمت أن شركة الجرارات تعد حساباتها في ٣١ ديسمبر من كل عام وتستخدم نظام الجرد الدوري، كما أنها تقوم بقياس أرباح بضاعة

الأمانة بصفة مستقلة عن أرباح المبيعات الأخرى - ما هي الإجراءات المحاسبية، التي ينبغي القيام بها في نهاية السنة بناء على تقرير المبيعات الوارد من الوكيل.

١٠ - في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ قامت إحدى المنشآت الصناعية بالاسكندرية والمتخصصة في إنتاج الثلاثجات بانتاج ٥٠٠ ثلاجة، تكلفة كل منها ١٠٠ جنيه، وقد أرسلت من هذه الكمية ١٠٠ ثلاجة لمحلات العبد بدمهور، و١٥٠ أخرى لمحلات الويشي بطنطا وفقاً لنظام بضاعة الأمانة، أما باقي الكمية فقد ظلت موجودة في مخازن المنشأة في نهاية السنة المالية فإذا علمت أنه لم يباع من هذه الكمية أي شيء حتى نهاية السنة المالية - المطلوب تحديد عدد الوحدات وقيمتها والتي تظهر في ميزانية الشركة في ١٩٧٥/١٢/٣١.

١١ - ما هي القيود التي ينبغي القيام بها لإثبات العمليات التالية في كل من دفاتر الأصيل والوكيل، بإفترض أن كلا منهما يستخدم نظام الجرد المستمر، ويقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن أرباح المبيعات الأخرى، إفترض أن الأصيل لا يتسلم أي تقرير من الوكيل إلا بعد بيع البضاعة وتحصيل الأرصدة المدينة.

(أ) إرسال بضاعة من الأصيل للوكيل.

(ب) دفع نفقات تغليف وتعبئة بواسطة الأصيل.

(ج) دفع نفقات شحن بضاعة الأمانة بواسطة الوكيل بمجرد وصول البضاعة إليه.

(د) المدفوعات المقدمة من الوكيل.

(هـ) دفع نفقات إعلان بواسطة الوكيل عند وصول البضاعة إليه، مع ملاحظة أن هذه النفقات لا يتحملها الأصيل.

(و) بيع بضاعة الأمانة على الحساب لبعض العملاء.

(ز) تحصيل الأرصدة المدينة بواسطة الوكيل.

(ح) إعداد تقرير المبيعات أو حساب المبيع مرفقاً به شيك بصافي المستحق للأصيل بعد خصم جميع المصروفات المتفق عليها وعمولة الوكيل.

١٢ - إشرح طبيعة الحسابات التالية، وبين ما إذا كانت طبيعتها مدينة أم دائنة، وفي أي دفاتر تظهر (الأصيل أم الوكيل)، وبين كيف تعالج في القوائم المالية:

(أ) حساب تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة.

(ب) حساب بضاعة الأمانة المرسلة.

(ج) حساب مبيعات بضاعة الأمانة.

(د) حساب بضاعة الأمانة الواردة.

(هـ) حساب شحنات بضاعة الأمانة.

١٣ - أرسلت شركة النصر لإنتاج الأجهزة الإلكترونية عدد ١٠٠ جهاز ريكورد لشركة المصري للتجارة على سبيل الأمانة، ويبلغ سعر بيع الجهاز الواحد ١٠٠ جنيه وعمولة الوكيل ٢٠٪، وتبلغ التكلفة لكل جهاز ٦٠ جنيه، وقد دفعت تكاليف النقل وقدرها ٤٠ جنيه بواسطة الأصيل. وبعد شهر تبين لشركة المصري أن الأجهزة لا تلقى قبول عملائها وأن سعرها مرتفع ولهذا قررت إعادتها للأصيل، وقد بلغت تكاليف إعادتها للأصيل ٤٠ جنيه دفعها الأصيل عند إستلام الأجهزة من شركة الشحن. فيفرض أن الأصيل يستخدم نظام الجرد المستمر ويقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة - ما هي القيود التي ينبغي إجراؤها بواسطة كل من الأصيل والوكيل لمعالجة بضاعة الأمانة المردودة؟

١٤ - بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية مبرراً وجهة نظرك بإختصار:

- لا تأثير بضاعة آخر المدة أي مشاكل بالنسبة للتحقق من وجودها.

- تعتبر بضاعة آخر المدة أحد عناصر الأصول طويلة الأجل في الميزانية العمومية.

- يعتبر نظام الجرد الدوري أفضل من نظام الجرد المستمر بالنسبة لممارسة وظيفة الرقابة على البضاعة.

- يساعد نظام الجرد المستمر على إكتشاف المعجز في أرصدة المخزون مبكراً ومعالجته محاسبياً بطريقة سليمة.

- يمكن إكتشاف عجز المخزون بسهولة في حالة إستخدام نظام الجرد الدوري.
- يعتبر العجز الطبيعي والعجز غير الطبيعي من تكاليف الإنتاج.
- يترتب على تسجيل المشتريات والالتزامات الخاصة بها في فترة حالة وعدم إدراج البضاعة المشتراة ضمن رصيد المخزون آخر المدة تخفيض في الدخل المحقق.
- يؤدي عدم إثبات عملية المشتريات بالكامل وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة إلى التأثير على صافي الدخل.
- البضاعة المرسلة برسم البيع أو الرد تظهر في الميزانية العمومية للمنشأة التي تكون البضاعة في حيازتها.
- لا تختلف عمليات بضاعة الأمانة عن عمليات البيع العادية بالنسبة لتحقيق الإيرادات.
- حساب بضاعة الأمانة الواردة في دفاتر الوكيل يهدف إلى تحديد ربح بيع بضاعة الأمانة.
- من السهل الوصول إلى صافي الربح المحقق على عمليات بضاعة الأمانة.
- لا يؤثر نظام الجرد المستخدم في منشأة الأصل على المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة.
- تؤثر الرغبة في قياس دخل بضاعة الأمانة بصورة مستقلة على المعالجة المحاسبية لعمليات بضاعة الأمانة.
- حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر الأصل يمكن أن يظهر أرباح أو خسائر بضاعة الأمانة.
- يكون القيد الخاص بإثبات مصاريف التعبئة والتغليف دائماً بجعل حساب بضاعة الأمانة المرسلة مدينأ وحساب مصاريف التعبئة والتغليف دائناً.
- تعتبر تكاليف إرسال بضاعة الأمانة وتعبئتها وتغليفها مصروفاً يخص الفترة المحاسبية المرسلة فيها البضاعة بصرف النظر عن حجم البضاعة المباعة وغير المباعة وأهميتها بالنسبة للمبيعات الأخرى.
- يهدف حساب شحنات بضاعة الأمانة في دفاتر الأصل إلى الوصول إلى

تكلفة البضاعة الأخرى غير بضاعة الأمانة في جميع الحالات.  
 — تدرج تكاليف إعادة بضاعة الأمانة إلى مخازن الأصل في حالة عدم بيعها ضمن تكلفة البضاعة لأنها تضيف منفعة مكانية للسلعة.  
 — يعتبر حساب بضاعة الأمانة المرسلة في دفاتر الأصل أحد حسابات الأصول في جميع الحالات.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيما يلي بعض القيود التي ظهرت بدفتر اليومية العامة لمحلات الغندور (وكلاء تجاريون) لإثبات بعض عمليات بضاعة الأمانة الواردة من شركة الدلتا التجارية:

٢٤٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة الدلتا إلى حـ/ النقدية	٢٤٠	٢٤٠
٨٠٠٠	من حـ/ النقدية إلى حـ/ بضاعة الأمانة الواردة شركة الدلتا.	٨٠٠٠	٨٠٠٠
٢٠٠٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة الدلتا إلى حـ/ العمولة المكتسبة.	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٥٧٦٠	من حـ/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة الدلتا إلى حـ/ النقدية.	٥٧٦٠	٥٧٦٠

### المطلوب:

- (أ) وصف العمليات الأربعة التي تم إثباتها باستخدام القيود السابقة.
- (ب) إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة في دفاتر الأصل، بفرض أن البضاعة المرسلة تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة تستخدم نظام الجود المستمر.
- (ح) اشرح كيف تظهر العناصر السابقة في كل من ميزانتي الوكيل والأصيل المعدة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٧٤ مع بيان أسباب ذلك بالتفصيل.

### التمرين الثاني:

تقوم شركة الأمل بإجراء بعض المبيعات القليلة وفقاً لنظام بضاعة الأمانة ولا تقيس الشركة أرباح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وتستخدم نظام الجرد الدوري بالنسبة للمخزون، وفي خلال شهر يونيو سنة ١٩٧٤ قامت المنشأة بشحن عدد ١٠ ماكينات ري لمنشأة السعادة، على أساس أن يحصل الوكيل على عمولة قدرها ٢٥٪ من سعر البيع الذي يبلغ ٢٠٠٠ جنيه لكل ماكينة، وقد بلغت المصاريف التي دفعها الأصل ٣٠٠ جنيه للتغليف والتعبئة و ١٠٠ جنيه للنقل وتبلغ تكلفة الماكينة الواحدة ١٠٠٠ جنيه.

وفي نهاية شهر يونية سنة ١٩٧٤ ورد إلى المنشأة تقرير المبيعات، ومنه يتضح أن الوكيل قام ببيع ستة أجهزة، وإن الوكيل تحمل مصروفات إصلاح بالنسبة لبعض الماكينات المباعة والتي يقع عبؤها على الأصل وفقاً لشروط العقد وقدرها ٥٠٠ جنيه، وقد اتضح أيضاً أن هناك ٣٠٠٠ جنيه مستحقة على بعض العملاء، وقد أرفق الوكيل بباقي المستحق شيك لصالح شركة الأمل.

### المطلوب:

- (أ) إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في كل من دفاتر الوكيل والأصيل وبيان التسويات التي ينبغي إجراؤها في نهاية السنة المالية (٣٠ يونيو ١٩٧٤).

(ب) حدد رصيد بضاعة آخر المدة في ميزانية شركة الأمل في ٣٠ يونيو سنة ١٩٧٤ .

### التمرين الثالث:

تعتمد إحدى المنشآت على نظام بضاعة الأمانة لتصريف جزء ضئيل من منتجاتها، ويبلغ سعر بيع السلعة ٤٠٠ جنيه ونسبة الخصم المقررة عليها ٢٠٪ من المبيعات الإجمالية . وقد وافق الوكيل على ضمان الأرصد المدينة الناتجة عن عمليات البيع، كما وافق على موافاة المنشأة بالتحصيلات بعد إستبعاد العمولة المستحقة له، كما يسمح للوكيل بإسترداد بعض المصروفات التي يتحملها بصدد تصريف البضاعة، وتستخدم كلا من المنشأتين نظام الجرد المستمر.

وفيا يلي العمليات التي تمت في الجزء الاخير من سنة ١٩٧٥ :

### عمليات الأصيل:

أرسل عدد ٥٠ آلة تكلفة كل منها ٢٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف التبعة والتغليف الكلية ١٠٠ جنيه وذلك في ١٠ سبتمبر سنة ١٩٧٥ .  
في آخر سنة ١٩٧٥ تسلم تقرير المبيعات وشيك بمبلغ ٤٦٥٠ جنيه.

### عمليات الوكيل:

في ١٥ سبتمبر سنة ١٩٧٥ تسلم عدد ٥٠ آلة بلغت تكاليف شحنها المدفوعة ١٥٠ جنيه في خلال الفترة من ١٥ سبتمبر حتى ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ باع عدد ٢٠ وحدة من الآلات وقام بتحصيل مبلغ ٦٠٠٠ جنيه فقط .  
في ٢٠ ديسمبر سنة ١٩٧٥ دفع مبلغ ١٠٠ جنيه لإصلاح بعض الآلات المباعة . وفي آخر ديسمبر أرسل للأصيل تقرير المبيعات، ومرفقاً به شيك بمبلغ ٤٦٥٠ جنيه.

### المطلوب:

- ( أ ) إعداد قيود اليومية في كل من دفاتر الوكيل والأصيل ، بإفترض ان كلا المنشأتين ترغبان في قياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة .
- (ب) إعداد قيود اليومية في تلك الدفاتر في حالة عدم الرغبة في قياس الدخل من بضاعة الأمانة بصفة مستقلة .
- (ح) هل تختلف ميزانية الأصيل بالنسبة لبضاعة الأمانة في كل من (أ) (ب) واين يظهر رصيد المخزون في ميزانية المنشأة .

### التمرين الرابع:

ظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة - من شركة فيلبس في دفاتر الوكيل عمار على النحو التالي وذلك خلال المدة من أول ديسمبر سنة ١٩٧٤ حتى نهاية الشهر:

ح/ بضاعة الأمانة الواردة - شركة فيلبس

٢٤٠٠	من ح/ البنك (حصول بيع عدد ٦ اجهزة	٢٠ جهاز كاسيت مستلمة	٦٠
		إلى ح/ النقدية (مصاريف النقل التأمين)	
		إلى ح/ البنك (تكاليف تسليم ٦ اجهزة مباعه)	٤٠
		إلى ح/ العمولة المكتسبة	٣٦٠
		إلى ح/ تكاليف التخزين (تخزين أربعة عشر جهاز غير مباعه)	٧٠
		إلى ح/ البنك (تسديد للأصيل)	١٢٠٠

فإذا علمت أن تكلفة الجهاز الواحد ٢٤٠ جنيه ، وأن شركة فيلبس تقوم بقياس دخل بضاعة الأمانة بصفة مستقلة عن المبيعات الأخرى ، وأنها تستخدم نظام الجرد المستمر .



### المطلوب:

(أ) بيان قيود اليومية التي تمثل العمليات السابقة في دفاتر شركة فيلبس خلال الشهر.

(ب) تصوير حساب بضاعة الأمانة المرسله في دفاتر الأصيل.

(ج) بيان كيف يظهر حساب بضاعة الأمانة الواردة في ميزانية الوكيل في نهاية سنة ١٩٧٤، وكيف يظهر حساب بضاعة الأمانة المرسله في دفاتر شركة فيلبس وقيمة كل منها التي ينبغي ان تظهر في الميزانية.

### التمرين الخامس:

أرسلت شركة النصر للتلفزيون عدد ٤٠٠ جهاز تلفزيون الى منشأة الوفاء لبيعها وفقا لنظام بضاعة الأمانة وبلغ سعر بيع الجهاز الواحد ٢٠٠ جنيه وتكلفته ١٢٠ جنيه. وقد بلغت تكاليف تعبئة وتغليف تلك الأجهزة والتي تحملها الأصيل ١٠٠ جنيه، وترحل جميع تكاليف قسم الشحن بمنشأة الأصيل الى حساب مصاريف التعبئة والتغليف. وقد بلغت تكاليف النقل التي تحملها الوكيل ٢٠٠ جنيه.

وفي نهاية السنة المالية أرسل الوكيل تقرير المبيعات، وقد ظهر منه انه باع ٨٠ جهاز نصفها على الحساب، وخصم المصاريف التي تحملها وعمولته التي تبلغ ٢٠٪ على المبيعات فإذا علمت ان المنشأة تقوم بقياس ربح بضاعة الأمانة بصفة مستقلة، وتستخدم نظام الجرد المستمرة.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر الوكيل والأصيل، وتصوير حساب بضاعة الأمانة المرسله، وتوضيح تأثير تلك العمليات على حساب المتاجرة المعد في نهاية السنة المالية، وبيان الاختلافات في القيود فيما لو كانت المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري.

## الفصل التاسع

### في جرد وتقييم بضاعة آخر المدة

#### ب - التقييم وبعض المشاكل الفرعية المرتبطة بالمخزون

##### ١ - مقدمة :

يختص هذا الفصل بمناقشة موضوع تقييم بضاعة آخر المدة، وستعرض أولاً لأهمية تقييم المخزون بالنسبة لقياس الدخل، ثم نتقل لمناقشة تحديد تكلفة المخزون في كل من المنشآت التجارية والصناعية. وسنعرض الطرق المختلفة لتحديد التكلفة ونقوم بالمفاضلة بينها، ونحدد تأثير استخدام كل منها على تحديد الدخل السنوي للمشروع وعلى الضرائب التي يتحملها. وبعد ذلك سنتقل إلى استعراض الطرق الأخرى لتقييم المخزون غير التكلفة، وسنعرض لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل ونبين كيفية استخدامها، عملياً، ونقارن بينها وبين قاعدة التكلفة كأساس للتقييم. ونعرض بعد ذلك لطرق تقدير قيمة المخزون، وهي طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة، والتي تستخدم عادة لتقدير قيمة المخزون في القوائم الشهرية وفي الحالات التي تتعدد فيها أصناف المخزون بشكل كبير وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

##### ٢ - تقييم المخزون وقياس الدخل :

يؤثر تقييم المخزون بشكل كبير على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وتمثل الإستثمارات في المخزون عادة نسبة كبيرة من مجموع أصول المنشأة، ويكون لتحديد قيمتها تأثيراً مباشراً على تحديد تكلفة البضاعة المباعة، والتي تعتبر عنصراً هاماً، في تحديد صافي الدخل ونوضح فيما يلي تأثير تقييم المخزون على قائمة الدخل والميزانية العمومية:

## منشأة . . .

### قائمة تكلفة البضاعة المباعة

جنیه	
٣٠٠٠٠	فزون أول المدة
١٢٠٠٠	تكلفة البضاعة المنتجة خلال المدة
١٥٠٠٠	تكلفة البضاعة القابلة للبيع
١٦٠٠٠	مخزون آخر المدة
<u>١٣٤٠٠٠</u>	تكلفة البضاعة المباعة خلال المدة

واضح من القائمة السابقة أنه ينبغي على المحاسب أن يحل مشكلتين أساسيتين بالنسبة للمخزون وهما:

أولاً: يجب عليه أن يحدد إجمالي التكلفة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على البضاعة القابلة للبيع، وهي ١٥٠٠٠٠ جنيه في القائمة السابقة، هي عبارة عن تكلفة مخزون أول المدة والتكلفة التي تحملتها المنشأة خلال الفترة.

ثانياً: ينبغي على المحاسب أن يقوم بتقسيم التكلفة السابقة إلى قسمين:

(أ) مخزون آخر المدة والذي يساهم في تحقيق الإيرادات في المستقبل وقيمتها ١٦٠٠٠ جنيه في المثال السابق.

(ب) تكلفة البضاعة المباعة أثناء الفترة، وقيمتها ١٣٤٠٠٠ جنيه في المثال السابق وقد افترضنا في هذا المثال أن تكلفة البضاعة المباعة هي عبارة عن الفرق بين إجمالي تكلفة البضاعة القابلة للبيع، وتكلفة المخزون آخر المدة. ولا شك أن فشل المحاسب في تحديد التكلفة السليمة للبضاعة المباعة أو المخزون آخر المدة يمكن أن يكون له آثار كبيرة جداً على قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي أو كلاهما معاً. فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك خطأ في تحديد تكلفة البضاعة القابلة للبيع، فإن تكلفة البضاعة المباعة ستكون خاطئة، الأمر الذي سيترتب عليه وجود خطأ في صافي الدخل، على الرغم من أن المخزون قد تكون قيمته سليمة.

### ٣ - تحديد تكلفة العناصر المخزونة :

يقع على عاتق المحاسب تحديد تكلفة المخزون من البضاعة في آخر المدة وتحديد كمية تلك البضاعة . ولا شك أن نقطة البدء في تحديد تلك التكلفة هي سعر الفاتورة بالنسبة لكل عنصر خصوصاً منه أي خصم متاح للمشتري ، مع ملاحظة أن الفشل في الحصول على الخصم لا يمكن أن يترتب عليه زيادة تكلفة المخزون .

ومن الناحية النظرية ينبغي أن يضاف إلى تكلفة المخزون (صافي قيمة الفاتورة) التكاليف غير المباشرة المتعلقة بطلب البضاعة ونقلها ومناولتها وتخزينها ، وذلك لتحديد التكلفة الإجمالية للبضاعة المملوكة . وعلى الرغم من ذلك فإن الجهد المطلوب لتخصيص تلك التكاليف على عناصر المخزون يكون ، عادة ، أكبر من المنافع أو الفوائد التي تحصل عليها المنشأة من زيادة دقة البيانات ، وبالإضافة إلى ذلك فإن تخصيص بعض تلك التكاليف قد يتطلب وضع بعض الفروض العشوائية غير الدقيقة .

إن الدقة في إنتاج البيانات تقتضي معاملة التكاليف التي ستساهم في تكوين إيرادات في المستقبل ، بمثابة تكاليف مخزونة مرتبطة بالبضاعة المملوكة من الناحية النظرية ، وتتوقف تلك المعاملة بطبيعة الحال على البيانات الدقيقة كما سبق أن ذكرنا ، وبالإضافة إلى منفعة البيانات فإن ذلك يتوقف على أهمية التكاليف وقيمتها ، فإذا كانت التكاليف المطلوب تخصيصها ضئيلة القيمة ، فلن يكون هناك مبرر للقيام بعملية التخصيص ، كما أنه من ناحية أخرى إذا كانت تلك التكاليف غير قابلة للرقابة بالنسبة للحجم ، أي أن حجم البضاعة لا يكون عاملاً مؤثراً في تحديدها فإنه يمكن تجاهل عملية التخصيص ، معنى ذلك أنه إذا لم يكن هناك منفعة اقتصادية كبيرة من عملية التخصيص ، وإذا كانت التكاليف ضئيلة ولا ترتبط بحجم البضاعة المملوكة فإن هذه التكاليف لا تخصص وإنما تعامل على أنها جزء من التكاليف في الفترة التي تمت فيها والتي تخصم من إيراداتها ، وسنعرض فيما يلي لكيفية تحديد تكلفة المخزون في كل من المنشآت التجارية والمنشآت الصناعية .

### ٣ - أ - تحديد تكلفة المخزون في المنشآت التجارية :

بالنسبة للمنشآت التجارية تعتبر تكلفة إرسال أمر الشراء وتكلفة الحصول على البضاعة ومناولتها وترتيبها وتخزينها جزء من التكلفة الكلية للبضاعة مثل صافي قيمة الفاتورة تماماً. فبفرض أن إحدى المنشآت حصلت على بضاعة قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ - ١٠ أيام أو ن ٣٠ يوم، معنى هذا أن المنشأة ينبغي أن تدفع ٩٨٠٠ جنيه خلال ١٠ أيام من تاريخ الفاتورة أو تدفع ١٠٠٠٠ جنيه خلال ٣٠ يوم من تاريخ الفاتورة، وهذا يعني أن صافي قيمة البضاعة ٩٨٠٠ جنيه أما الخصم النقدي وقدره ٢٠٠ جنيه فإنه يجب أن يعتبر بمثابة تكلفة تأجيل الدفع لمدة ٢٠ يوم ويعتبر مصروفاً مالياً يخص الفترة، وليس جزء من تكلفة تملك المخزون. ويتطلب ذلك ضرورة الإلمام بالقيد المحاسبية المتعلقة بإثبات الحصول على البضاعة، وتختلف تلك القيد في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري، وسنقوم بتوضيحها في كل حالة من تلك الحالات بغية الوصول إلى التكلفة الصحيحة للبضاعة في حالة حصول المنشأة على خصم نقدي.

أولاً: في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر.

١ - عند قيام المنشأة بشراء البضاعة يكون القيد على الصورة التالية :

١٠٠٠٠	من حـ/ مخزون البضاعة أو من حـ/ مراقبة المخازن إلى حـ/ الموردين	تاريخ الشراء
١٠٠٠٠	إثبات شراء بضاعة.	

٢ - عند قيام المنشأة بالسداد خلال المدة المتفق عليها وحصولها على الخصم سيظهر قيد السداد على الصورة التالية بافتراض أن معدل الخصم يبلغ ٢٪.

٢٠٠٠٠	من حـ / الموردین	تاریخ السداد
	إلى مذكورین	
٩٨٠٠	حـ / النقديـ (البنك)	
٢٠٠	حـ / مخزون البضاعة أو	
	حـ / مراقبة المخازن	
	إثبات قیامنا بالسداد وحصولنا على	
	خصم قدره ٢٪ على البضاعة المشتراة	
	بتاریخ.....	

واضح من هذا القيد أننا رحلنا الخصم الذي حصلت عليه المنشأة إلى حساب مخزون البضاعة وذلك لتخفيض المخزون بهذه القيمة وحتى تظهر تلك البضاعة بالمقابل النقدي المدفوع في سبيل الحصول عليها.

٣- في حالة إخفاق المنشأة في السداد في الميعاد المحدد وعدم حصولها على الخصم يظهر قيد اليومية على الصورة التالية:

١٠٠٠٠	من مذكورین	
	حـ / الموردین	
٢٠٠	حـ / الخصم النقدي المفقود	
	إلى مذكورین	
١٠٠٠٠	حـ / النقديـ	
٢٠٠	حـ / مخزون البضاعة	
	إثبات قیامنا بالسداد وعدم حصولنا	
	على الخصم.	

واضح من هذا القيد أننا فتحنا حساب يسمى حساب الخصم النقدي المفقود ورحلنا إليه مبلغ الخصم الذي لم تستطع المنشأة الحصول عليه، ويعالج هذا الحساب باعتباره عبئاً مالياً. ويترتب على تلك المعالجة ضرورة تخفيض قيمة البضاعة بهذا

الخصم، وذلك حتى تظهر قيمتها بالمقابل النقدي للحصول عليها دون أن تتأثر بإخفاق إدارة المنشأة في تدبير التمويل اللازم للحصول عليها. وقد ظهر نتيجة لذلك قيد دائن في حساب مخزون البضاعة بنفس قيمة الخصم.

ثانياً: في حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد الدوري تشبه القيود في هذه الحالة حالة استخدام المنشأة لنظام الجرد المستمر فيما عدا أن حساب المشتريات يحل محل حساب مخزون البضاعة في كل قيد من القيود الثلاثة السابقة. ومن الطبيعي أن حساب الخصم النقدي المفقود يرحل إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر باعتباره عبئاً مالياً.

أما تكلفة تقرير طلب تلك البضاعة وتكلفة طلبها فعلاً وتكلفة استلامها وفحصها وتكلفة نقلها ومناولتها والتي تتحملها المنشأة بعد الحصول على البضاعة فينبغي أن تضاف إلى صافي قيمة الفاتورة للوصول إلى إجمالي قيمة البضاعة المملوكة، ولكن هذا بطبيعة الحال يتوقف على درجة المنفعة الاقتصادية التي نحصل عليها من تخصيص البيانات، وعلى أهمية عنصر التكاليف المراد تخصيصه وعلاقته بحجم البضاعة ومدى تأثيره بذلك الحجم كما سبق أن ذكرنا. وفي حالة وجود منفعة من عملية التخصيص وإذا كانت التكلفة المراد تخصيصها مرتبطة بالحجم فإنه ينبغي على المحاسب أن يحدد النتائج المترتبة على عنصر التكلفة المراد تخصيصه وكيف تنعكس تلك النتائج على العناصر التي يتكون منها المخزون. فعلى سبيل المثال تكون تكاليف النقل عادة محددة على أساس وزن البضاعة المنقولة وأصنافها. فإذا كانت البضاعة التي تتكون منها شحنة معينة متجانسة، يمكن تخصيص تكاليف النقل عن طريق قسمتها أو توزيعها على عدد العناصر التي تتكون منها الشحنة. ومن ناحية أخرى إذا كان هناك أحجام مختلفة من عناصر المخزون المتشابهة، فإن تكلفة النقل في هذه الحالة ينبغي أن تخصص على أساس وزن كل عنصر من العناصر. وفي الحالات التي يوجد فيها تقسيمات كثيرة للعناصر المنقولة، فإن تكاليف النقل توزع أولاً على العناصر الرئيسية المنقولة، ثم يتم التوزيع بالنسبة لكل عنصر على الأنواع التي يتكون منها. وهنا ينبغي أن تخضع النظرية المحاسبية لبعض الاعتبارات العملية، فإذا فقت تكاليف عملية التخصيص هذه المنافع التي تحصل عليها المنشأة من البيانات الناتجة

عن عملية التخصيص، فلن يكون التخصيص ممكناً أو مرغوباً فيه، ولكن من ناحية أخرى فإن هذا لا يمكن أن يكون سبباً يحول دون محاولة إنتاج بيانات دقيقة مفيدة خاصة إذا كان التخصيص ممكناً ويحقق نتائج مفيدة.

### ٣ - ب - تحديد تكلفة المخزون في المنشأة الصناعية :

يشبه تحديد تكلفة المخزون في المنشأة الصناعية المنشآت التجارية وبصفة خاصة فيما يتعلق بتحديد تكلفة المواد الأولية وباقي العناصر المشتراة من المخزون . وينحصر الاختلاف الرئيسي بين هذين النوعين من المنشآت في قياس تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام في المنشآت الصناعية ، وتتحدد تكلفة العناصر الثلاثة من المخزون في المنشآت الصناعية (المواد - الإنتاج تحت التشغيل - الإنتاج التام) كجزء من عملية قياس تكلفة الموارد التي تتدفق خلال العملية الصناعية ، وعن طريق تتبع التكلفة وربطها بكميات البضاعة المنتجة بالكامل أو التي ما زال يجري العمل فيها . إن أي منشأة صناعية تتحمل ثلاثة أنواع من التكلفة هي المواد الأولية والأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية الأخرى، وهذه العناصر تدمج مع بعضها في عملية تصنيع المنتج الذي يعتبر تحت التشغيل أثناء عملية التصنيع وحتى يصبح منتجاً نهائياً في نهاية عملية التصنيع .

و يتم تتبع التكاليف خلال عملية الصنع على أساس الأقسام المختلفة للمشروع وعلى أساس المنتجات وذلك حتى يتم تجميعها للوصول إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج . وتتعدد أنظمة التكاليف التي يمكن استخدامها لحصر عناصر التكاليف وتحميلها على الإنتاج، وهو ما نتعرض له كتابات محاسبة التكاليف بالتفصيل .

### ٤ - التكلفة كأساس تقييم المخزون :

كثيراً ما يواجه المحاسب مشكلة إنتاج نفس النوع من البضاعة أو شرائها خلال فترة معينة بتكاليف مختلفة، حيث يكون لكل مجموعة منها تكلفة خاصة بها وفقاً لتاريخ الحصول عليها وهنا ينبغي عليه أن يحدد التكاليف التي تكون متعلقة بالبضاعة غير المباعة والتكاليف المتعلقة بالبضاعة المباعة . وقد يكون من السهل ربط التكاليف بالسلع المتعلقة بها أو تمييز البضاعة وتمييز التكاليف المرتبطة بها وخاصة



بالنسبة للسلع الكبيرة جداً مثل السيارات أو الطائرات، في هذه الحالة ستخصص تكلفة السلع المباعة من مبيعاتها للوصول إلى إجمالي ربح المبيعات، وسيتم تقييم البضاعة المتبقية بتكلفتها الفعلية في هذه الحالة. إلا أنه في معظم الحالات ليس من الممكن تمييز البضاعة وتمييز التكاليف الخاصة بها، وهنا لا بد من وضع بعض الفروض لتحديد تكلفة المخزون المتبقي بدون بيع، فقد يفترض أن البضاعة التي ترد إلى المنشأة أولاً تباع أولاً، أو قد يفترض أن البضاعة التي ترد أخيراً تصدر أولاً أو غير ذلك من الفروض التي تساعد على الوصول إلى رقم معين يمثل تكلفة المخزون غير المباع. إن اختيار المحاسب لأي فرض من الفروض المتعلقة بتحديد تكلفة المخزون ينبغي أن لا يعتمد فقط على تأثير ذلك الفرض على تقييم الأصول في الميزانية، ولكن يجب أن يتوقف أيضاً على تأثير ذلك الفرض على الدخل الدوري للمشروع، ويجب النظر إلى هاتين المشكلتين معاً على أساس أن تقييم المخزون يكون له تأثير مباشر على دخل الفترة الحالية والفترات المستقبلية. وعموماً يمكن القول أن معظم طرق تحديد تكلفة المخزون تكون متعلقة بالتدفق الفعلي أو التدفق المفترض للبضاعة في المشروع، ولكن كثيراً ما يقال في هذا المجال أن طريقة تحديد التكلفة ينبغي أن تعكس التدفق الفعلي للبضاعة. وسنعرض في الجزء التالي الطرق المختلفة لتحديد تكلفة المخزون، ونفاضل بينها.

#### ٤ - أ - طريقة تمييز البضاعة المباعة وغير المباعة:

##### Specific Identification method:

يمكن القول أن أبسط طريقة لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة هي عن طريق تمييز السلع غير المباعة في آخر الفترة وتمييز تكاليفها، وجمع هذه التكاليف للوصول إلى تكلفة المخزون، وبينما أن هذه الطريقة يمكن استخدامها في منشأة تتعامل في مجموعة محدودة من السلع مثل محلات تجارة السيارات، إلا أنها تكون غير عملية في المنشآت الصناعية الكبيرة التي تتعامل في عناصر متعددة من البضائع والتي لا يكون من الممكن عملياً تمييز البضاعة الواردة وتحديد مصير كل منها، وبناء عليه يمكن القول أن هذه الطريقة ليست عملية في معظم الحالات. كما أن استخدام تلك الطريقة لتحديد تكلفة المخزون قد يسمح لإدارة المشروع بالتأثير على رقم الربح في

حالة استخدامها بالنسبة للسلع النمطية، فإذا اختارت المنشأة التكلفة المرتفعة لمقابلتها بإيرادات المبيعات فإنه يترتب على ذلك تخفيض الربح، والعكس صحيح لو اختارت التكلفة المنخفضة فإن الربح سيزداد، وتكون مقدرة الإدارة على التأثير على الربح محدودة إذا كان هناك بعض الفروض المتعلقة بتدفق السلعة.

#### ٤ - ب - طريقة الوارد أولاً صادر أولاً : First in First out method

نفترض هذه الطريقة لتحديد التكلفة أن البضاعة القديمة التي ترد إلى المنشأة أولاً تباع أولاً، وبالتالي فإن تكلفتها تقابل بإيراداتها للوصول إلى الربح. وهذه الطريقة تتمشى مع الواقع الخاص بتدفق السلع في المنشأة، حيث أن الإدارة تكون دائماً حريصة على تصريف السلع القديمة الموجودة لديها وذلك للحصول على مخزون من السلع الجديدة. وتتصف هذه الطريقة لتحديد تكلفة المخزون آخر المدة بالبساطة والسهولة، وتتمشى مع قاعدة التكلفة، كما أن تقييم المخزون سيكون متماشياً مع الأسعار الحديثة أو الجارية التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال البضاعة المباعة بغيرها. ونعرض فيما يلي مثلاً يوضح كيفية استخدام هذه الطريقة:

فيما يلي البيانات المختلفة المتعلقة بأحد عناصر المخزون خلال شهر ديسمبر سنة ١٩٧٤:

جنيه	
في أول ديسمبر كان المخزون	٢٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه قيمتها ١٦٠٠
مشتريات في ١٢/١/١٩٧٤	١٠٠ وحدة بسعر ١٠ جنيه قيمتها ١٠٠٠
مشتريات في ٨/١٢/١٩٧٤	٢٠٠ وحدة بسعر ١٢ جنيه قيمتها ٢٤٠٠
مشتريات في ٢٠/١٢/١٩٧٤	٥٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه قيمتها ٧٠٠٠
المجموع	١٠٠٠ وحدة ١٢٠٠٠

نفترض أن المخزون في آخر الشهر كان ٦٠٠ وحدة من هذا العنصر، ومن

الطبيعي أن هذه الوحدات المتبقية يمكن أن تكون من أي مجموعة من المجموعات السابقة لأننا نفترض أن الوحدات نمطية، إنما إذا استخدمنا طريقة الوارد أولاً صادر أولاً كأساس لتحديد تكلفة هذا المخزون، سنفترض أن المخزون يتكون من العناصر المشتراة حديثاً، على أساس أن العناصر الأقدم هي التي تباع أو تصرف أولاً من المخازن، وبناء عليه فإن تكلفة المخزون ستكون:

عدد	سعر	قيمة	
وحدة	جنيه	جنيه	
مشتريات ٧٤/١٢/٢٠	٥٠٠	١٤	٧٠٠٠
مشتريات ٧٤/١٢/٨	١٠٠	١٢	١٢٠٠
	<u>٦٠٠</u>		<u>٨٢٠٠</u>

وتكون تكلفة البضاعة المباعة في هذه الحالة هي ٣٨٠٠ جنيه وهي الفرق بين تكلفة البضاعة القابلة للبيع ١٢٠٠٠ جنيه، وتكلفة المخزون ٨٢٠٠ جنيه. واضح أنه يترتب على هذه الطريقة تحميل تكلفة البضاعة المباعة بأقدم الأسعار، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعطي نتائج واضحة وقاطعة وغير خاضعة للتفسيرات المختلفة.

٤ - ج - طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً: Last in First out method

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن البضاعة التي تحصل عليها المنشأة مؤخراً هي التي تباع أولاً، وبناء عليه فإن المخزون سيكون هو أقدم العناصر، وبناء عليه سيتم تقييمه على أساس التكلفة القديمة، وهذه الطريقة تؤدي إلى تقييم الحد الأدنى من المخزون بتكلفته الأصلية التاريخية، وباستخدام الأرقام الواردة في المثال السابق تحدد تكلفة المخزون في آخر ديسمبر على النحو التالي:

جنيه	
٢٠٠ وحدة من رصيد أول المدة	بسر ٨ جنيه قيمتها ١٦٠٠
١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/١	بسر ١٠ جنيه قيمتها ١٠٠٠
٢٠٠ وحدة من ١٢/٨	بسر ١٢ جنيه قيمتها ٢٤٠٠
١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/٢٠	بسر ١٤ جنيه قيمتها ١٤٠٠
<u>٦٠٠ المجموع</u>	<u>٦٤٠٠</u>

وتكون تكلفة البضاعة المباعة خلال هذا الشهر هي ٥٦٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ ج - ٦٤٠٠ ج) وتتكون من تكلفة أحدث العناصر التي حصلت عليها المنشأة وهي ٤٠٠ وحدة بسعر ١٤ ج.

وتعطي هذه الطريقة نتائج مختلفة إذا قامت المنشأة بتسجيل التكاليف بطريقة مستمرة يومية أو عن فترة أقل من شهر في المثال السابق، على أساس أن كل عملية مبيعات (أو عملية صرف مخزون) ينبغي أن تكون من أحدث المشتريات بالنسبة لها، وقد يعني هذا في بعض الحالات أن السحب يكون من رصيد أول المدة أو من المشتريات القديمة، وذلك إذا كانت الفترة قصيرة جداً، فإذا افترضنا في المثال السابق أن المبيعات كانت على النحو التالي:

٢٠٠ وحدة بتاريخ ٦ ديسمبر.

٢٠٠ وحدة بتاريخ ١٢ ديسمبر.

في مثل هذه الحالة ستكون تكلفة البضاعة المباعة هي:  
مبيعات ٦ ديسمبر ٢٠٠ وحدة تكلفتها هي:

جنيه

١٠٠ وحدة من مشتريات ١٢/١ بسعر الوحدة ١٠ قيمتها ١٠٠٠

١٠٠ وحدة من مخزون أول المدة بسعر الوحدة ٨ قيمتها ٨٠٠

مبيعات ١٢ ديسمبر تكلفتها:

٢٠٠ وحدة من مشتريات ٨ ديسمبر بسعر الوحدة ١٢ قيمتها ٢٤٠٠

٤٢٠٠

المجموع

وتكون تكلفة المخزون في هذه الحالة هي ٧٨٠٠ ج.

واضح من البيانات السابقة أن تكلفة المبيعات التي تمت يوم ٦ ديسمبر قد حددت على أساس أنها سحبت من مشتريات أول ديسمبر (أحدث المشتريات) ومن مخزون أول المدة، ذلك لأن مشتريات ٨ ديسمبر لم تكن قد وصلت إلى المنشأة بعد، كما أن مبيعات ١٢ ديسمبر كانت تكلفة الوحدة منها ١٢ جنيه لأنها في ذلك التاريخ

كانت مأخوذة من مشتريات ٨ ديسمبر وهي أحدث المشتريات بالنسبة ليوم ١٢ ديسمبر. وتحدد تكلفة المخزون في هذه الحالة على النحو التالي:

جنيه	
٨٠٠	١٠٠ وحدة من رصيد أول المدة بسعر ٨
٧٠٠٠	٥٠٠ وحدة من رصيد أول المدة بسعر ١٤
<u>٧٨٠٠</u>	<u>المجموع ٦٠٠</u>

واضح من هذه الحسابات أن النتائج التي نحصل عليها من استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً لتحديد تكلفة المخزون قد تختلف بشكل كبير اعتماداً على توقيت تسجيل المسحوبات من المخازن، ويلاحظ أن هذا العيب غير موجود بالنسبة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً السابق عرضها، على أساس أن المسحوبات تكون من أقدم الأرصدة ولا يؤثر في تقييمها طول أو قصر الفترة المأخوذة في الاعتبار عند تطبيق تلك الطريقة.

وجدير بالذكر أن المشاكل العملية المتعلقة بتحديد تكلفة المخزون على أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تكون كبيرة جداً في بعض الحالات، الأمر الذي يحتم ضرورة استخدام الحسابات الإلكترونية للتغلب على تلك المشاكل. وفي بعض الحالات التي يتكون فيها المخزون من عناصر كثيرة وعدد كبير من الوحدات، فإنه يمكن تحديد متوسط التكلفة المرجح لمشتريات الفترة، ويمكن استخدامه لتحديد تكلفة الإضافات للمخزون خلال هذه الفترة، ويؤدي هذا الإجراء إلى التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف على عناصر معينة من المسحوبات، أو المبيعات، وبحسب المتوسط بالنسبة للمثال السابق على الصورة التالية.

تكلفة المشتريات ١٠٤٠٠ جنيه  
عدد الوحدات المشتراة ٨٠٠ وحدة.  
ومتوسط تكلفة الوحدة المشتراة ١٣ جنيه.

وتحسب تكلفة المخزون وفقاً لهذا التعديل على النحو التالي:

مخزون أول المدة	٢٠٠ وحدة سعر الوحدة ٨ جنيه قيمتها	١٦٠٠ جنيه
مشتريات مضافة خلال الشهر	٤٠٠ وحدة سعر الوحدة ١٣ جنيه قيمتها	٥٢٠٠
المجموع	<u>٦٠٠ وحدة</u>	<u>٦٨٠٠</u>

ويطلق على هذا التعديل اصطلاح وحدة الوارد أخيراً صادر أولاً. Unit life method ويلاحظ أننا افترضنا في المثال السابق وجود اتجاه صعودي في الأسعار نظراً لأنه هو الظاهرة السائدة في معظم بلاد العالم حالياً، كما نجد الإشارة إلى أن الطرق السابقة لتحديد تكلفة المخزون تؤدي إلى الوصول إلى نتائج واحدة في حالات ثبات الأسعار وعدم وجود تقلبات فيها.

٤ - د - مقارنة بين طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً:

على الرغم من أن كلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعتبر طرقاً مقبولة من ناحية تقييم المخزون وإعداد القوائم المالية، إلا أنهما قد تؤديان إلى نتائج مختلفة عند إعداد تلك القوائم، خاصة في الفترات التي تحدث فيها تغيرات في الأسعار، وتتركز المقارنة بين هاتين الطريقتين في الوقت الحاضر على مناقشة تأثير كل منهما على مركز رأس المال العامل في المنشأة، وعلى صافي دخل العمليات.

فقد سبق أن ذكرنا أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً تعطي المخزون قيمة تقترب بدرجة كبيرة من أسعاره الجارية، بينما أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعطي المخزون قيمة تاريخية (تكاليف أقدم المشتريات)، وفي خلال فترات ثبات واستقرار الأسعار لا يؤثر اختيار أي من تلك الطرق على تقييم المخزون، أما في خلال فترات التغيرات في الأسعار، فإن التقييم على أساس الوارد أولاً صادر أولاً سيكون بمثابة تقريب كبير للقيمة الجارية للمخزون، أما طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فتعطي

المخزون قيماً تبعد كثيراً عن قيمته الجارية. وتتوقف الفروق في التقييم واتجاهها بطبيعة الحال على درجة واتجاه التغير في الأسعار. وفي حقيقة الأمر فإن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تعطي نتائج مشوهة تماماً فيما يتعلق بتقييم المخزون حينما تستخدم فترة طويلة يتجه خلالها مستوى الأسعار بثبات في اتجاه واحد، أو حينما يكون مستوى الأسعار متغيراً بسرعة في اتجاه واحد (صعودي أو نزولي).

ويعترض كثير من الكتاب على هذه الطريقة في التقييم لما يترتب عليها من تخفيض في قيمة المخزون، الأمر الذي يؤثر كثيراً على البيانات والنسب المتعلقة برأس المال العامل، فهذا التقدير يؤثر بلا شك على صافي رأس المال العامل، ونسبة السيولة، ومعدل دوران المخزون، وجميع المقاييس التي تعكس الاستقرار المالي في الفترة القصيرة. وتعتقد تلك المشكلة بدرجة كبيرة إذا لم يكن هناك إشارة واضحة في القوائم المالية توضح درجة التخفيض في تقييم المخزون. ويرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن هذا التخفيض في تقييم المخزون أهميته محدودة على أساس أن قائمة الدخل أكثر أهمية من قائمة المركز المالي، فهم يرون أن تقريراً سليماً للدخل قد يكون مبرراً مقبولاً للحصول على قائمة مركز مالي أقل دلالة.

ويرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن الإيرادات المحققة ينبغي أن تقابل بتكاليف تملك السلع في وقت تحقق الإيراد أو في وقت قريب من ذلك، ويعتقدون أنه في خلال فترات ارتفاع الأسعار يكون هناك نوعين من الأرباح المتعلقة بالمخزون، وهي أرباح حيازة المخزون الذي تكون أسعاره في ارتفاع مستمر وأرباح بيع المخزون بسعر يفوق التكلفة الجارية (التكاليف الحديثة) مع الإيرادات المحققة فهي تستبعد الدخل من الحيازة (أرباح الحيازة) عند تحديد الدخل. ويضيفون أن استبعاد أرباح الحيازة من الدخل يكون مفيداً على أساس أن المخزون المباع ينبغي أن يحل محله مخزون جديد، وأن الدخل لا يكتسب إلا إذا كان الإيراد المحقق يفوق تكلفة إحلال المنتج المباع.

ويرى أنصار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أنه يمكن أن يوجد نوعين من الربح هما أرباح الحيازة وأرباح العمليات، ويعتبرون كلاهما عنصراً من عناصر الدخل الدوري المحقق في لحظة البيع، ويضيف هؤلاء الكتاب أن أنصار طريقة الوارد

أخيراً صادر أولاً يخلطون بين فكرتين مستقلتين هما تحديد الدخل واستخدام النقدية في عمليات الإحلال، وبالإضافة إلى ذلك فهم يرون أنه إذا كان أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً يرغبون حقاً في قياس الدخل الحقيقي *real income* بصفة متميزة عن الدخل النقدي *monetary income* فلا بد أن يمتد اقتراحهم ليشمل استخدام القيمة الإستبدالية بالنسبة لجميع عناصر التكاليف، إن تكلفة البضاعة المباعة في تصورهم، لا ينبغي أن تكون تكلفة البضاعة التي تمتلكها المنشأة حديثاً، كما يرى أنصار طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً ولكن ينبغي أن تكون التكلفة التي ستحملها المنشأة لإحلال العناصر يتم بيعها، وغالباً ما يشار إلى تلك الطريقة باسم طريقة الوارد التالي صادر أولاً *next in first out method* لتقييم المخزون. ولكن هذه الطريقة ليست مقبولة في الوقت الحاضر لأنها تعتبر تحليلاً كاملاً عن قاعدة التكلفة في المحاسبة.

وقد أصدرت لجنة المعايير والمفاهيم المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت الأعمال، التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية *American Accounting Association* التوصيات التالية في مجال مناقشة تقييم المخزون وتحديد الدخل<sup>(١)</sup>.

(١) من الناحية المثالية، إن قياس الربح المحاسبي ينطوي على مقابلة التكاليف المميزة المتعلقة بعناصر معينة من المنتجات بالإيرادات المستمدة من مبيعات تلك المنتجات.

(٢) في الحالات التي يكون فيها تمييز التكاليف وربطها بمنتجات معينة تمهيداً لإجراء المقابلة الدقيقة مع الإيرادات غير ممكن عملياً، فإن التكاليف يمكن تمييزها وتحديدتها عن طريق وضع بعض الفروض المتعلقة بتدفق البضاعة.

(٣) إن أي فرض متعلق بتدفق التكاليف يكون واقعياً *realistic* طالما أنه يعكس

---

(1) "Inventory Pricing and Changes in the Price Level", Accounting Standards for Corporate Financial Statements and Supplements, American Accounting Association, (Columbus 1957) PP. 36 - 37.



الملاح السائدة والميزة للتدفق الفعلي للسلع، أي أن الفرض يعكس التدفق الفعلي القائم على الوارد أولاً صادر أولاً، أو المتوسط، أو الوارد أخيراً صادر أولاً. إن التدفق المفترض يكون مصطنعاً وغير واقعياً artificial من ناحية أخرى، إذا كان يفترض تدفقاً للتكاليف، يتناقض بوضوح مع التدفق الفعلي أو الحركة الطبيعية في المنشأة.

(٤) إن التدفق القائم على افتراض الوارد أخيراً صادر أولاً يستخدم بشكل كبير في الأونة الأخيرة على الرغم من أنه في حالات قليلة جداً للتطبيق، إن وجدت، يكون لهذا الافتراض ما يبرره على أساس أنه يتمشى ولو بصفة تقريبية مع التدفق الفعلي للبضاعة. إن التدفق الافتراضي أو المصطنع القائم على الوارد أخيراً صادر أولاً قد وجد استجابة من الكثيرين خلال فترات التغيرات الكبيرة والواضحة في الأسعار، وذلك كوسيلة لمقابلة التكاليف الجارية (التكاليف النقدية معدلة لتمثل التغيرات في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد) بالإيرادات الجارية، على الرغم من أنه يوجد شكوك كبيرة حول ما إذا كانت دقة تلك المقابلة المصطنعة (غير الواقعية) تمثل مبرراً قوياً لتبرير الإبتعاد عن الحقيقة.

ومن الأمور التي تثار دائماً ضد استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً أن هذه الطريقة ليس لها قيمة كبيرة لإدارة المشروع على أساس أنها تستبعد أرباح الحياةزة عند تحديد الدخل. إلا أن أنصارها يرون أنه على الرغم من أن الإدارة قد تكون مهتمة بتحديد أرباح الحياةزة، فإن هناك كثير من العوامل الخارجية التي لا ترتبط بكفاءة الإدارة تكون هي المسؤولة عن خلق تلك الأرباح، وبالإضافة إلى ذلك فإن الأرباح الناتجة عن الحياةزة تكون مستمرة في المخزون، الأمر الذي يترتب عليه أن الدخل الذي يكون تحت تصرف المنشأة يمكن تقريبه باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، أو أي إجراء مشابه لتقييم المخزون.

ويوافق أنصار طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن إدارة المشروع قد تحتاج إلى معلومات إضافية متعلقة بتكلفة إحلال المخزون وتأثير ذلك على الربح، وعلى الرغم من ذلك فهم يرون أنه يمكن الحصول على تلك المعلومات دون تشويه المركز الجاري للمنشأة ومبلغ صافي الدخل (الذي يشتمل على أرباح الحياةزة) الذي يظهر في القوائم

المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإنهم يرون أنه إذا استبعدنا أرباح الحياة، فإن هناك أرباح مشابهة متعلقة باستثمارات أخرى ينبغي استبعادها أيضاً. إن هناك تعديلات كثيرة ينبغي أن تطرأ على عملية تحديد الدخل إذا كانت الإدارة تتخذ قراراتها على أساس فكرة الدخل المتاح disposable income، أكثر من مجرد الإعتماد على طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

وفي حقيقة الأمر فإنه على الرغم من المناقشات النظرية التي أثارها كثير من الكتاب في صالح طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، إلا أنه يمكن القول أن السبب الرئيسي الذي يرجع إلى التوسع في استخدام تلك الطريقة في الدول الأجنبية هو الميزة الضريبية الناتجة عن استخدامها، على أساس أنه في خلال فترات ارتفاع الأسعار فإنه يمكن تخفيض الربح الضريبي والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالتالي باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وحتى إذا حدث وانخفضت الأسعار إلى ما كانت عليه عند استخدام تلك الطريقة بعد ذلك فإن الممول يكون قد أجل دفع الضريبة، ويكون لهذا بلا شك قيمة اقتصادية. وعلى الرغم من تلك الميزة الضريبية الواضحة، إلا أنه في بعض الحالات قد لا تكون تلك الميزة مضمونة، فمثلاً إذا انخفضت الأسعار عن الأسعار التي كانت سائدة عند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، وفي حالة انخفاض المخزون عن الحد الذي كان موجوداً عند استخدام تلك الطريقة، في مثل هذه الحالات يترتب على استخدام تلك الطريقة أعباء ضريبية إضافية. وبناء على ذلك فإنه قبل تطبيق طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً نتيجة للميزة الضريبية التي تنطوي عليها، فإن إدارة المشروع ينبغي أن تأخذ في الاعتبار كثيراً من العوامل مثال ذلك اتجاه الأسعار المتوقعة، معدلات الضرائب المتوقعة، التقلبات في المخزون المتوقعة، اتجاه صافي الدخل وتطوره، ومدى تأثير نصوص القانون الضريبي المتعلقة بخضم وترحيل الخسائر

#### ٤ - هـ - تقييم المخزون باستخدام طريقة المخزون الأساسي :

##### Base Stock or Normal Stock method

تفترض طريقة المخزون العادي أو الأساسي وجود حد أدنى من البضائع أو المخزون بصفة مستمرة لتشغيل المشروع في مستوى معين، ويتم الحصول على هذا المخزون الأساسي عند بداية عمليات المشروع، ويتم تغييره فقط لتأخذ في الاعتبار التغيرات في المبيعات الجارية. ويعتبر الحد الأدنى للمخزون، طبقاً لهذه الطريقة، بمثابة أصل دائم في المشروع وتحمل تكاليف الاحتفاظ بهذا المخزون وإعادته إلى ما كان عليه على عمليات المشروع. ويتم تقييم المخزون وفقاً لهذه الطريقة بأدنى تكلفة تحمّلها المنشأة، وترتب على تلك الطريقة تجنب إظهار أرباح غير محققة على المخزون.

وتشبه طريقة المخزون الأساسي طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في أن الوحدات المباعة تسعر بأحدث الأسعار التي تحمّلها المنشأة، وبناء عليه فإن التكلفة الجارية تقابل مع الإيرادات الجارية، وعلى الرغم من ذلك فإن هذه الطريقة تختلف عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فيما يتعلق بتقييم مخزون آخر المدة. إن أي زيادة عن المخزون الأساسي تعتبر بمثابة إمتلاك مؤقت أو استثمار إضافي ويتم تقييمهما بالتكلفة الجارية طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو المتوسط المرجح، كما أن أي تخفيض في المخزون الأساسي يعتبر تخفيضاً مؤقتاً ويحمل على الإيرادات وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية، فبافتراض نفس البيانات الواردة في المثال السابق عرضه عند مناقشة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً فإن قيمة المخزون طبقاً لهذه الطريقة ستظهر على النحو التالي بافتراض أن المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة.

جنيه ٠

المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة بالقيمة الأصلية ٨ جنيه  
الزيادة المؤقتة بسعر الإحلال الجاري:

٥٦٠٠

٤٠٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه

٧٢٠٠

مجموع قيمة المخزون (٦٠٠ وحدة)

وبافتراض نفس الأرقام في المثال السابق فيما عدا أن المخزون كان ١٥٠ وحدة فقط، في هذه الحالة يتم تقييمه على النحو التالي:

جنيه	
١٦٠٠	المخزون الأساسي ٢٠٠ وحدة بسعر ٨ جنيه
	التخفيض المؤقت في المخزون على أساس أسعار الإحلال الجارية:
٧٠٠	٥٠ وحدة بسعر ١٤ جنيه قيمتها
<u>٩٠٠</u>	مجموع قيمة المخزون (١٥٠ وحدة)

وتختلف طريقة المخزون الأساسي عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في أنها تستخدم تكلفة الإحلال الجارية كعنصر في تقييم المخزون، إلا أن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً تستخدم التكلفة المدفوعة كأساس للتقييم. وعلى الرغم من ذلك فإن نتائج هاتين الطريقتين غالباً ما تكون متشابهة. ويلاحظ أنه من المرغوب فيه عند استخدام هاتين الطريقتين الإشارة إلى القيمة الجارية للمخزون كملاحظة أو بين قوسين في الميزانية العمومية.

ويثار بالنسبة لهذه الطريقة من طرق التقييم نفس المناقشات الخاصة بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، ويضاف إلى ذلك أن هذه الطريقة تفترض بقاء المخزون ثابتاً، الأمر الذي قد يكون واقعياً بالنسبة لكثير من المنشآت على أساس أن المخزون يتغير مع دورة التشغيل وأيضاً مع التغير في حجم المشروع في الفترة الطويلة.

#### ٤ - و - طريقة المتوسط المرجح:

##### Weighted Average method

تقوم طريقة المتوسط المرجح في تقييم المخزون على افتراض أن البضاعة تختلط ببعضها ولا تحتفظ المنشأة بقسم معين منها في المخزون يمكن تمييزه عن غيره، ولهذا فإن المخزون يتم تقييمه باستخدام متوسط الأسعار المدفوعة للحصول على البضاعة، وذلك بعد ترجيح تلك الأسعار بالكميات المشتراة بكل سعر، وبافتراض نفس

الأرقام الخاصة بالمثال السابق عرضه عند مناقشة طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تحدد قيمة المخزون على النحو التالي:

تكلفة البضاعة القابلة للبيع	١٢٠٠٠	جنيه
عدد الوحدات القابلة للبيع	١٠٠٠	وحدة
التكلفة		
متوسط تكلفة الوحدة	١٢,-	جنيه
عدد الوحدات		
قيمة المخزون	$١٢ \times ٦٠٠$	٧٢٠٠ جنيه
تكلفة البضاعة المباعة	$١٢ \times ٤٠٠$	٤٨٠٠ جنيه

وتعطي هذه الطريقة في التقييم نتائج تكون عادة بين النتائج التي تحصل عليها من استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (تكلفة المخزون وفقاً للطريقة الأولى ٨٢٠٠ جنيه ووفقاً للطريقة الثانية ٦٤٠٠ جنيه). ويمكن توجيه النقد إلى الفرض الذي تقوم عليه تلك الطريقة على أساس أن نسبة ضئيلة من المشروعات تقوم بسحب البضاعة من المخازن عشوائياً - كما أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى الحصول على تقييم للمخزون يتفق مع التكلفة الجارية للعناصر المخزونة، أن القيمة ستكون مختلفة عن القيمة الجارية بكثير. ففي خلال فترات ارتفاع الأسعار ستكون تكلفة المخزون أقل من سعر السوق، أما خلال فترات انخفاض الأسعار فإن قيمته ستكون أعلى من قيمة السوق.

وفي حالة استخدام طريقة الجرد المستمر في المنشأة والتسجيل الفوري لعمليات المخزون، فإن طريقة المتوسط المرجح ستعطي نتائج المتوسط المتحرك Moving Average، وتظهر النتائج الخاصة بالمثال السابق في هذه الحالة على النحو التالي:

الوارد			الصادر			الرصيد			التاريخ
كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	
						٢٠٠	٨	١٦٠٠	رصيد أول المدة ١٢/١
١٠٠	١٠	١٠٠٠				٣٠٠	٨,٦٦٧	٢٦٠٠	بضاعة مشتراة ١٢/١
			٢٠٠	٨,٦٦٧	١٧٣٣	١٠٠	٨,٦٦٧	٨٦٧	بضاعة مباعة ١٢/٦
٢٠٠	١٤	٢٤٠٠				٣٠٠	١٠,٨٩	٣٢٦٧	مشتريات ١٢/٨
			٢٠٠	١٠,٨٩	٢١٧٨	١٠٠	١٠,٨٩	١٠٨٩	بضاعة مباعة في ١٢/١٢
٥٠٠	١٤	٧٠٠٠				٦٠٠	١٣,٤٨	٨٠٨٩	مشتريات في ١٢/٢٠

واضح من القائمة السابقة أن المتوسط المتحرك يعطي وزناً أكبر للأسعار الجارية وتضيق الهوة أو الفجوة بين المتوسط والأسعار الجارية (١٤ جنيه ٤٨, ١٢ جنيه). يتضح من العرض السابق الخلاف الكبير في تحديد تكلفة المخزون باستخدام الطرق السابقة، وغني عن البيان أن تقييم المخزون يمثل جزءاً من المشكلة، فإن تكلفة البضاعة المباعة وصافي الربح للفترة تتأثر بالتغيرات في قيمة المخزون.

وأخيراً فإن بعض المنشآت الصناعية وخاصة تلك التي يوجد بها نظم متقدمة لمحاسبة التكاليف، تستخدم التكاليف المعيارية أو المقدرة كوسيلة للرقابة على عمليات المشروع وفي تحقيق الكفاءة، وفي بعض الحالات تستخدم تلك التكاليف المقدرة كأساس لتقييم المخزون. ولكن يلاحظ في هذا المجال أن التكاليف المعيارية أو النمطية تعتبر أداة جيدة للرقابة وليس القصد منها تقييم المخزون، ذلك لأن هذه التكاليف تعكس التكلفة كما ينبغي أن تكون وذلك حتى تكون فعالة في مجال الرقابة، وليس التكلفة كما حدثت فعلاً. ومن ناحية أخرى فإن التكاليف المعيارية ينبغي أن تعكس التكلفة الفعلية حتى تكون ملائمة لأغراض تقييم المخزون، وبناء عليه يمكن القول أن أهداف الرقابة وتقييم المخزون وقياس الدخل لا تكون متمشية مع بعضها في هذه النقطة. وحيثما تستخدم التكاليف المعيارية كأساس لتقييم المخزون فإنه ينبغي

على المحاسب أن يتأكد من أن التكلفة المعيارية تمثل تقريباً معقولاً للتكلفة التي تتحملها المنشأة فعلياً في إنتاج السلع الموجودة لديها في آخر الفترة.

#### • - استيعاب جزء من تكلفة المخزون قبل بيعه :

في بعض الحالات قد يكون من الضروري تحميل جزء من تكلفة المخزون على إيرادات الفترة الجارية قبل أن يتم بيعه، وذلك في حالة تناقص منفعة ذلك المخزون الاقتصادية، كما في حالة قيام إحدى منشآت بيع السيارات بعرض سيارة في معرضها من أحدث موديل، وتظل هذه السيارة معروضة لمدة سنة وتترتب على عرضها تناقص قيمتها بمضي الوقت إلا أنه من ناحية أخرى فإن هذا العرض يؤدي إلى زيادة المبيعات، وبالتالي فإن جزء من تكلفة السيارة المعروضة ينبغي أن يعامل كمصروف طوال مدة عرضها ويكون الجانب الدائن في هذه الحالة هو حساب مراقبة المخازن أو حساب تقييم المخزون.

وتحدث الحالة السابقة أيضاً عند قيام محلات الأزياء بالحصول على كمية كبيرة من الملابس من أحدث طراز لخدمة العملاء، وتكون هذه الكمية المشتراة في معظم الحالات أكبر من الكمية المتوقع بيعها ولكنها ضرورية للإحتفاظ بشهرة المحل. وحتى يمكن تقييم مخزون هذا المحل بطريقة سليمة وقياس دخله بطريقة موضوعية فإن جزء من تكلفة تلك المشتريات الزائدة ينبغي أن يحمل على الإيرادات قبل بيع تلك الملابس. وهنا ستواجه بمشكلة تحديد ذلك الجزء من التكلفة الذي ينبغي أن يعامل بهذه الطريقة. ففي المثالين السابقين يكون من المعتقد أن الخسارة في القيمة الاقتصادية تساهم في إنتاج الدخل. كما أن سعر بيع السلعة بعد ذلك لا بد وأن ينخفض، ويمكن أن تضاف التكلفة المستنفذة في كلتا الحالتين إلى تكلفة البضاعة المباعة في الفترة الحالية، أو قد تعالج كمصروف بصفة مستقلة أو تدرج ضمن تكاليف الإعلان والترويج.

وفي بعض الحالات يكون من الضروري استبعاد جزء من تكلفة المخزون على الرغم من أنه لا يكون هناك منافع بالنسبة للمنشأة، كما في حالة قدم البضاعة أو تدهورها بسبب ظهور منتجات جديدة تجعل من غير المحتمل بيع السلعة الموجودة

بسرعها العادي. وتعامل التكلفة المتعلقة بتدهور السلعة على أنها خسارة وليس كمصروف. وتكون المشكلة بالنسبة لتلك الحالات هي تحديد مقدار النقص في القيمة الاقتصادية للسلعة وهل يعامل كل ذلك النقص بمثابة خسارة أم مصروف، على أساس أن جزء من ذلك النقص يرجع إلى عدم الكفاءة في القيام بعملية الشراء أصلاً، إلا أن قياس ذلك يكون غير ممكناً من الناحية العملية.

وقد جرت العادة على تقييم السلع التي تعرضت للتقادم أو التالفة بالقيمة الصافية المتوقعة net realizable value، أي القيمة البيعية المتوقعة، مطروحاً منها التكاليف البيعية. وفي بعض الحالات يتم تخفيض تلك البضاعة إلى قيمة إحلال النقدية Cash Replacement Cost ويمثل الثمن الذي يدفعه المالك الحالي للحصول على السلعة بحالتها الحالية إذا رغب في شرائها لإعادة بيعها. وفي حالات أخرى يتم تخفيض نسبة معينة من التكلفة لمقابلة عنصر القدم أو التدهور وإن كانت هذه الطريقة من الصعب الدفاع عنها إلا أنها قد تكون البديل الوحيد المتاح نظراً لعدم وجود أساس موضوعي آخر. وأخيراً فإنه في الحالات التي يكون فيها شك نحو عدم وجود أي قيمة يمكن استردادها من عنصر المخزون فإن هذا العنصر ينبغي أن يخفض إلى قيمته كنفاية (أو خردة)، وفي حالة احتمال عدم وجود خردة أو نفاية فإن قيمته يجب أن تستنفذ بالكامل ويصبح رصيده صفر.

#### ٦ - التقلبات في أسعار السوق وتقييم المخزون:

أحياناً يتعرض المخزون المملوك للمنشأة بصفة معتادة لبعض التقلبات في أسعاره فما هي المعالجة المحاسبية في مثل هذه الحالات؟ هل يمكن القول أن هناك تغيير في القيمة الاقتصادية للعناصر التي يتكون منها المخزون؟ وإذا كان الأمر كذلك فمتى تعتبر الخسارة أو الربح محققة؟ إن التغيرات في الأسعار التي ينتج عنها خسارة في المنفعة الاقتصادية للسلعة أو التأثير في قدرتها على إنتاج الدخل، ينبغي أن يتم الاعتراف بها في الفترة التي تقع فيها الخسارة. وعلى الرغم من أنه يصعب قياس هذه الخسارة في كثير من الحالات، إلا أنها تعتبر تخفيضاً للإيراد في الفترة التي ينخفض فيها السعر. وطالما أن تكلفة المخزون تحدد عن طريق المفاوضات بين المشتري والبائع ويتوقع البائع الحصول على الربح العادي Normal profit من عملية إعادة



البيع ، لهذا فإن الإنخفاض الكبير في أسعار بيع المخزون يكون مبرراً كبيراً للإعتراف بوجود خسارة مرتبطة بالمخزون ومحاول المحاسب دائماً الوصول إلى قياس تلك الخسارة عند قيامه بعمليات تقييم المخزون. وتكون القيمة المناسبة في مثل هذه الحالات هي القيمة الممكن تحقيقها Realizable value وتعني القيمة التي ستسمح للمنشأة باسترداد تكلفتها وتحقيق الربح العادي. ومن المبادئ المحاسبية المقبولة في الوقت الحاضر، أن المكاسب المترتبة على ارتفاع أسعار المخزون لا ينبغي الإعتراف بوجودها إلا في حالة بيع البضاعة، إلا أن الخسائر المترتبة على انخفاض أسعار البضاعة المخزونة ينبغي الإعتراف بوجودها في الفترة التي يحدث فيها الإنخفاض في السعر ويطلق على تلك القاعدة عادة قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل the lower of the cost or market، ويمكن القول أن تلك القاعدة تقوم على مفهوم التحفظ الذي أثر على المحاسبة لسنوات عديدة. ونوضح في الجزء التالي كيفية تطبيق تلك القاعدة في تقييم المخزون.

## ٦ - أ - تقييم المخزون وفقاً لقاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل :

تقوم طريقة تقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس إعطاء المخزون القيمة الأقل من: سعر التكلفة أو سعر السوق، ويترتب على استخدام تلك الطريقة في التقييم الإعتراف بوجود أي خسارة في السنة التي تتحقق فيها تلك الخسارة، كما أن البضاعة تكون مقومة بمبلغ يعكس المساهمة في عمليات أو إيرادات الفترات التالية.

وتوفر طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل أساساً عملياً لقياس الخسارة التي ينبغي الإعتراف بها والمحاسبة عليها في الفترة الجارية. إن الإنخفاض في السعر يترتب عليه أن تصبح منفعة السلعة ليست بنفس قيمة التكلفة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها. ويكون قياس تلك المنفعة مستحيلاً في معظم الحالات إلا أن استخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل يعتبر وسيلة عملية لتحديد قيمة الإنخفاض الذي طرأ على منفعة السلعة.

## ولكن ماذا يعني سعر السوق بالنسبة للقاعدة السابقة؟

يتجه المحاسبون إلى استخدام تكلفة الإحلال Replacement Cost لتعني سعر السوق في القاعدة السابقة مع بعض التعديلات. إن تكلفة الإحلال تختلف عن سعر الشراء، ذلك لأن تكلفة الإحلال يمكن أن تسع لتشمل بعض العناصر الفرعية المتعلقة بتملك السلعة، مثال ذلك تكاليف النقل، وتكاليف المناولة والتخزين. ويمكن تحديد تكلفة الإحلال بالنسبة للمنشآت الصناعية بالرجوع إلى الأسعار السائدة للمواد، والأجور، والتكاليف الصناعية غير المباشرة. وفي الحالات التي لا يكون من الممكن تحديد قيمة الإحلال أو التي تزيد فيها تلك القيمة عن القيمة المتوقع تحقيقها من بيع البضاعة فإن القيمة المتوقع تحقيقها تعتبر في هذه الحالات تقديراً لسعر السوق. وتكون القيمة المتوقع تحقيقها هي عبارة عن حاصل طرح جميع التكاليف المتعلقة بتهيئة السلعة للبيع وتكاليف البيع والربح المعقول من قيمة البيع المتوقعة. وبعبارة أخرى يمكن القول أنه في قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فإن لفظ السوق يعني تكلفة الإحلال الجارية عن طريق الشراء أو الإنتاج فيما عدا:

١ - أن السوق لا يمكن أن يتجاوز صافي القيمة الممكن تحقيقها (بمعنى سعر البيع المتوقع في مجال العمليات العادية للمشروع مطروحاً منه التكاليف المتوقعة والمعمولة المتعلقة باستكماله والتخلص منه أو بيعه).

٢ - أن السوق لا يمكن أن يكون أقل من القيمة الصافية الممكن تحقيقها بعد تخفيضها بمعدل حافة الربح العادية التقريبي.

ويمكن التعبير عن القاعدة السابقة بطريقة أخرى وهي أن سعر السوق يعني القيمة الممكن تحقيقها - أي قيمة البضاعة التي ستسمح للمنشأة باسترداد تكاليفها وتحقيق معدل عادي للعائد على الاستثمار. وتعتبر تكلفة الإحلال تقديراً موضوعياً للقيمة الممكن تحقيقها على أساس أنها تمثل السعر الذي يدفع حالياً للحصول على السلعة في السوق. ومن الواضح أن القاعدة السابقة تسمح بوجود مدى للقيمة الممكن تحقيقها، ويكون الحد الأعلى لهذا المدى هو سعر البيع ناقصاً التكلفة المقدرة لاستكمال المنتج وتكاليف بيعه، أما الحد الأدنى فهو سعر البيع مطروحاً منه تكلفة

استكمال السلعة، ومصاريف البيع والربح العادي. وتستخدم تكلفة الإحلال لتعبر عن سعر السوق في القاعدة السابقة. إذا وقعت في خلال هذا المدى، إلا أنه إذا لم تكن تكلفة الإحلال تقع في هذا المدى، فإنه يستخدم الحد الأعلى أو الحد الأدنى للمدى السابق، اعتماداً على قيمة الإحلال وما إذا كانت أقل أو أكبر من حدود المدى المحسوب للقيمة المحققة. ونعرض فيما يلي مثالاً يوضح تفسير تلك القاعدة ويوضح معنى السوق فيها، وذلك بافتراض أن تكلفة استكمال السلعة وبيعها هي ٢٠ جنيه، وأن حافة الربح العادية هي ٢٥٪:

عناصر المخزون					البيان
أ	ب	ج	د	هـ	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	سعر البيع
٤٠	٤٠	٥٦	٧٢	٨٠	التكلفة
٣٠	٢٤	٤٠	٥٠	٣٦	سعر البيع ناقصاً تكلفة استكمال المنتج وبيعه
٢٠	٢٠	٣٦	٥٢	٦٠	الحد الأعلى للمدى
١٠	١٠	٢٢	٣٤	٤٠	سعر البيع ناقصاً تكلفة استكمال المنتج وبيعه والربح العادي الحد الأدنى
٢٤	٢٨	٣٤	٢٤	٣٠	تكلفة الإحلال في تاريخ التقييم

تشير الخطوط الموجودة تحت بعض الأرقام في الجدول السابق إلى القيمة التي مستخدم في تقييم كل عنصر من عناصر المخزون، والتي حصلنا عليها وفقاً للتبرير التالي:

١ - بالنسبة لعنصر المخزون أكانت تكلفة الإحلال أقل من تكلفة السلعة (٢٤ ، ٣٠ جنيه)، ولكنها كانت أكبر من سعر البيع مطروحاً منه تكلفة استكمال السلعة وبيعها، والتي تمثل الحد الأعلى الذي لا يمكن تجاوزه، ولهذا يتم تقييم هذه السلعة بهذا الحد الأعلى ٢٠ جنيه.

٢ - بالنسبة لعنصر المخزون ب كانت تكلفة الإحلال أكبر من تكلفة السلعة (٢٨ ، ٢٤)، ولكن تكلفة السلعة كانت بدورها أكبر من القيمة المحققة أو الحد الأقصى، لهذا استخدمنا الحد الأقصى كأساس للتقييم في هذه الحالة أيضاً.

٣ - أما في حالة عنصر المخزون جـ فقد كانت تكلفة الإحلال أقل من التكلفة ولكنها تقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى، ولهذا استخدمت قيمة الإحلال كأساس للتقييم.

٤ - وبالنسبة لعنصر المخزون الرابع د كانت قيمة الإحلال أقل من التكلفة، كما أنها كانت أقل من الحد الأدنى الذي يمثل السوق، ولهذا يؤخذ هذا الحد الأدنى كأساس للتقييم.

٥ - أما فيما يتعلق بالعنصر الأخير فقد استخدمت التكلفة كأساس للتقييم على الرغم من أنها أكبر من قيمة الإحلال، ذلك لأن الحد الأدنى للسوق أكبر من التكلفة (٤٠ ، ٣٦ جنيه). ففي هذه الحالة سيكون من الممكن إكتساب الربح العادي وبالتالي لا ينبغي الإعتراف بوجود خسارة.

٦ - ب - تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل:

يمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بإحدى الطرق التالية:

- ١ - على أساس كل عنصر من عناصر المخزون.
- ٢ - على أساس المجموعات أو الأقسام الرئيسية للمخزون.
- ٣ - لكل عناصر المخزون مجتمعة.

وبصرف النظر عما إذا كانت أي من تلك الطرق ستستخدم فإنه ينبغي تقييم كل عنصر من عناصر المخزون على أساس التكلفة وعلى أساس السوق كخطوة أولى في عملية التقييم . وتجدر الإشارة إلى أن التقييم بالنسبة لكل عنصر من عناصر المخزون على حدة يؤدي إلى الحصول على أقل قيمة ممكنة، كما أن تطبيق القاعدة السابقة للمخزون ككل يترتب عليه الحصول على أعلى قيمة.

ويلاحظ أنه في حالة تقييم المخزون في المنشآت الصناعية، فإنه يجب تعديل تقييم الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام نتيجة للإنخفاض في أسعار المواد الأولية، ونتيجة للإنخفاض في تكلفة العمل والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

ونوضح في الجدول التالي النتائج التي نحصل عليها من استخدام البدائل السابقة في تقييم المخزون السلمي:

تقييم المخزون باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل  
مع استخدام الثلاثة بدائل المتاحة للتطبيق

عناصر المخزون	الكمية	تكلفة الوحدة	قيمة السوق للوحدة	القيمة الكلية على أساس		التقييم على أساس	التقييم على المجموعات	التقييم على المخزون ككل
مجموع المجموعة الأولى	أ	١٥	١٤	١٤٠٠	١٥٠٠	١٤٠٠		
	ب	١٠٠	١١٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠		
	ج	٢٠	١٦	١٢٨٠	١٦٠٠	١٢٨٠		
	س	٥	٤	٢٠٠	٢٥٠	٢٠٠	٨١٠٠	
مجموع المجموعة الثانية	ص	١٥	١٣	٩٧٥٠	١١٢٥٠	٩٧٥٠		
	ع	١٠	١٠	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠		
	و	٨	٩	٩٠٠	٨٠٠	٨٠٠	١٠٣٥٠	
	هـ	١٢	١٠	٢٠٠٠	٢٤٠٠	٢٠٠٠		
مجموع المجموعة الثالثة	ز	٣٠	٣٢	٩٦٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	١٢٢٠٠	
				١٢٥٠٠	١٢٢٠٠			١٣٠٣٠
				٣١٠٣٠	٣٢٢٠٠		٣٠٦٥٠	٣١٠٣٠
						٢٩٨٢٠		

واضح من هذا الجدول أن التقييم على أساس العناصر هو أقل تقييم، يليه التقييم على أساس المجموعات، ثم التقييم على أساس المخزون ككل.

ومن المشاكل التي تثار عند استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كأساس لتقييم المخزون السلعي، معالجة التطورات التي تطرأ على القيمة السوقية للمخزون في فترات محاسبية تالية، فبفرض أنه في نهاية السنة التالية كان هناك مخزون من العنصر هـ في المجموعة الثالثة قدره ١٠٠ وحدة من الكمية الواردة في الجدول السابق، وأن سعرها السوقى قد ارتفع من ١٠ جنيه إلى ١١ جنيه، هل تدرج هذه الكمية على أساس أن سعرها السوقى ٥٠٠ جنيه طبقاً للقائمة السابقة أم ٥٥٠ جنيه طبقاً لسعر السوق الجديد؟

إن المعالجة السليمة تقتضي أنه إذا حدث أي تخفيض في قيمة أحد عناصر المخزون فإن القيمة المخفضة ستكون هي بمثابة التكلفة للفترة المستقبلية، وبناء عليه فإنه عند تقييم المخزون على أساس العناصر المختلفة فإن قيمة هذا العنصر في كشف التقييم ستكون ٥٠٠ جنيه وهي القيمة المخفضة من العام الماضي، أما بالنسبة للطريقتين الأخريتين (على أساس المجموعات وللمخزون ككل) فإن قيمة المخزون من هذا العنصر لم تخفض، وبالتالي فستدرج هذه الوحدات بالنسبة لها على أساس ٦٠٠ جنيه تكلفة، ٥٥٠ قيمة سوقية.

#### ٦ - جـ - معالجة التخفيض في القيمة السوقية للمخزون من الناحية المحاسبية :

يمكن معالجة التخفيض في القيمة السوقية للمخزون بأسلوبين، الأسلوب الأول يقوم على أخذ المخزون المخفض (القيمة السوقية) في الاعتبار مباشرة عند إعداد القوائم المالية، أما الطريقة الثانية فتقوم على إدراج مقدار التخفيض الذي يطرأ على قيمة المخزون السوقية في حساب تقييم خاص يسمى حساب مخصص تقييم المخزون، أو مخصص هبوط أسعار المخزون\*، ويظهر قيد اليومية اللازم لإثبات هذا المخصص على النحو التالي:

---

\* تستخدم الطريقة الأولى في حالة استخدام نظام الجرد الدوري أما الطريقة الثانية فتستخدمه عند استخدام نظام الجرد المستمر.

١٠٠٠٠	من جـ/ خسائر انخفاض القيمة السوقية * آخر السنة للمخزون	آخر السنة المالية
١٠٠٠٠	إلى جـ/ مخصص هبوط أسعار المخزون	
	إثبات النقص الذي طرأ على رصيد بضاعة آخر المدة.	

ويرحل حساب الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة المخزون إلى حساب الأرباح والخسائر باعتباره عبئاً يحمل على إيرادات السنة المالية، أما حساب مخصص هبوط أسعار المخزون فيظهر في الميزانية العمومية مطروحاً من رصيد حساب بضاعة آخر المدة للوصول بها إلى القيمة المخفضة في تاريخ الميزانية.

ويساعد هذا الإجراء على أخذ الإنخفاض في القيمة السوقية في الاعتبار مع الإحتفاظ بتسجيل التكلفة في المشروع، ويكن هذا الإجراء ضرورياً في حالة وجود حسابات وقوائم للمخازن تكون البيانات الواردة بها على أساس التكلفة، الأمر الذي يتطلب في حالة عدم استخدام هذا الإجراء ضرورة تعديل جميع البطاقات والقوائم للوصول إلى القيم الجديدة للمخزون، ولكن استخدام الطريقة السابقة يساعد على تجنب ذلك. وبالإضافة إلى ذلك فإن الإجراء السابق يساعد على إظهار خسائر انخفاض قيمة المخزون كبند مستقل في حسابات المنشأة (حساب الأرباح والخسائر أو ملخص قائمة الدخل).

وجدير بالذكر أنه لن يكون هناك حاجة إلى حساب التقييم (مخصص هبوط أسعار المخزون) بعد بيع البضاعة المكون من أجلها هذا المخصص، وبناء على ذلك فإنه عند تحويل تكلفة المخزون إلى تكلفة البضاعة المباعة، فإنه يجب إقفال حساب المخصص حتى يتم تخفيض تكلفة المخزون إلى القيمة السوقية، ويرحل حساب المخصص في هذه الحالة إلى حساب مخزون البضاعة أول المدة وذلك حتى يظهر هذا المخزون في قائمة الدخل بالقيمة المخفضة (القيمة السوقية). وبناء على ذلك فإنه لا يمكن ترحيل حساب المخصص الخاص بالبضاعة المباعة إلى حساب الأرباح والخسائر إطلاقاً، على أساس أن تخفيض المخزون في نهاية فترة معينة يترتب عليه



تخفيض تكلفة المبيعات في الفترات التالية، ولكن لا يضيف جنيهاً واحداً للإيرادات في الفترات المستقبلية.

#### ٦ - د - معالجة الانخفاض المتوقع في الأسعار:

يتضح من العرض السابق أن طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل تأخذ في الاعتبار التخفيض الذي طرأ على أسعار المخزون فعلاً، ولا تأخذ في الاعتبار الانخفاض المتوقع في سعر الإحلال. فإذا رغبت الإدارة الاحتياط للانخفاض المتوقع في الأسعار عند إعداد القوائم المالية، فيمكن أن يتحقق ذلك عن طريق استقطاع جزء من الأرباح المحجوزة لمقابلة ذلك الغرض، وبناء على ذلك فإن الاحتياط لمقابلة الانخفاض المتوقع في أسعار المخزون لا يعتبر تحميلاً على إيرادات المشروع، وإنما يكون استقطاع من الربح بعد تحققه في شكل احتياطي. ويعتبر هذا الاحتياطي في هذه الحالة بمثابة توزيع للربح. ويلاحظ أنه عند تكوين هذا الاحتياطي فإنه لا يمكن أن يستخدم في استيعاب خسارة المخزون عند وقوعها، ذلك لأن هذا الإجراء يترتب عليه تشويه القوائم المالية لأنها لن تشتمل في هذه الحالة على خسائر المخزون. إن أي خسارة فعلية تنتج عن انخفاض أسعار المخزون ينبغي أن تعامل كتخفيض للدخل في الفترة المناسبة، ولا ينبغي إخفاؤها عن طريق ترحيلها إلى حساب الاحتياطي.

#### ٦ - هـ - معالجة الخسائر المتوقعة على ارتباطات الشراء:

في بعض الحالات تبرم المنشأة عقوداً للحصول على بضائع خلال فترات طويلة بأسعار معينة، ولا تكون تلك العقود قابلة للإلغاء في حالة التغيرات في الأسعار، وتساعد تلك العقود على تمكين المنشأة عادة من الحصول على ما يلزمها من بضائع في الوقت المناسب. إلا أنه في بعض الحالات قد ينخفض سعر السوق عن السعر الموجود في العقد، في مثل هذه الحالات ينبغي تطبيق طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل بالنسبة للكمية المتعاقد عليها خلال السنة الحالية، ويجب الاعتراف بالخسائر الناتجة عن ذلك فوراً، ويستحسن أن تظهر تلك الخسائر بصفة مستقلة في القوائم المالية. إلا أنه في بعض الحالات التي لن تتحمل فيها المنشأة تلك الخسائر فإنه يمكن عدم أخذها في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية. ويحدث مثلاً في حالات وجود

عقود للمبيعات تمكن المنشأة من تصريف عناصر المخزون، أو في حالة إمكان المنشأة بيع المخزون دون أن يكون هناك تخفيض في سعر البيع بسبب بعض الظروف الخاصة بالمنشأة.

ويجب الإقرار بوجود الخسائر على تلك العقود في الفترة التي يحدث فيها انخفاض السعر، ويتم تخفيض قيمة الوحدات المتعاقد عليها كما لو كانت تلك الوحدات موجودة ضمن رصيد المخزون فعلاً. فيفرض أن إحدى المنشآت تعاقدت على شراء بضاعة بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيه، وقد حدث انخفاض في سعر البضاعة في الفترة الحالية قيمته ٢٠٠٠٠ جنيه، فإنه يمكن معالجة هذه الحالة من الناحية المحاسبية على الصورة التالية:

في السنة التي يحدث فيها انخفاض السعر:

في نهاية الفترة المالية	من حـ/ الخسائر على عقود الشراء نتيجة	٢٠٠٠٠
	انخفاض الأسعار	
	إلى حـ/ الإلتزامات الناتجة عن خسائر العقود	٢٠٠٠٠
	إثبات الخسائر المترتبة على انخفاض سعر الشراء بالنسبة للكميات المتعاقد على شرائها.	

وعندما تقوم المنشأة بعملية الشراء فعلاً يتم إجراء القيد التالي:

تاريخ الشراء	من مذكورين	
	حـ/ المشتريات أو حساب مراقبة المخازن	١٨٠٠٠٠
	حـ/ الإلتزامات الناتجة عن خسائر العقود	٢٠٠٠٠
	إلى حـ/ الموردين	٢٠٠٠٠٠
	تسجيل المشتريات المتعلقة بالعقود	
	وإثبات الخسائر الناتجة عن انخفاض أسعار البضائع موضوع تلك العقود.	

ويمكن النظر إلى حساب الالتزام الذي تم إثباته في السنة التي تحقق فيها انخفاض السعر على أنه بمثابة المبلغ الذي ينبغي على المشتري أن يدفعه للبائع في حالة إلغاء عقد الشراء. وعندما يتم الشراء فإن هذا الالتزام يتحول إلى التزام من نوع جديد وهو حساب الموردين العادي.

ومن ناحية أخرى فإنه إذا حدث زيادة في أسعار البضائع المتعاقد عليها فإن هذه الزيادة لا تؤخذ في الاعتبار، كما هو الحال بالنسبة للمخزون فعلاً لدى المنشأة بمعنى أن الاعتراف بوجود تلك الزيادة في السعر يؤجل حتى يتم بيع السلعة، وفي هذه الحالة سيكون الناتج عن ارتفاع السعر جزء من أرباح المشروع نتيجة عملية مقابلة إيرادات المبيعات بتكلفة تلك المبيعات، ويلاحظ أن هذه المعالجة بالنسبة للعقود تتمشى تماماً مع معالجة المخزون السلعي الموجود فعلاً باستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.

#### ٦ - و - تقييم طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل :

ظهرت قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في خلال الفترات التي انتشر فيها مفهوم التحفظ في إعداد الميزانيات العمومية، وهذه الطريقة تعبر بوضوح عن المفهوم المحاسبي القديم الذي يقضي بعدم التنبؤ بأي أرباح وأخذ جميع الخسائر الممكنة في الحسبان *Anticipate no profit Provide for all possible losses*. وفي مجال تطبيق هذا المفهوم، يفترض المحاسبون أن أسعار الشراء وأسعار البيع تتحرك في اتجاه واحد، وبناء عليه فإذا كان هناك انخفاض في سعر الشراء فسيكون هناك انخفاض في سعر البيع أيضاً. ونتيجة لذلك فإن تخفيض قيمة المخزون في الفترة الحالية إلى القيمة السوقية سيترتب عليه تخفيض الدخل في هذه الفترة ويؤدي ذلك فرضاً إلى تمكين المنشأة من تحقيق الدخل العادي في الفترة التالية. ومن ناحية أخرى فإذا ارتفع سعر السلعة المشتراة فإن المبادئ المحاسبية لا تسمح بزيادة قيمة المخزون، ذلك لأن هذا يعني التنبؤ بالدخل وهو أمر غير جائز وفقاً لمفهوم التحفظ السابق.

وقد سبق أن طبقنا المبدأ أو المفهوم السابق عند التعرض لتحديد تكلفة المخزون حيث ذكرنا، أن المخزون لا يمكن أن يشتمل على أي عنصر تكلفة لا يرتبط بإنتاج

الإيرادات في المستقبل ، كما ذكرنا أن البضاعة التالفة أو التي تتعرض لتدهور في قيمتها يتم تقييمها على أساس تكلفتها بعد استبعاد مبلغاً معيناً يعكس التدهور الذي طرأ على منفعتها .

أما بالنسبة لتقييم المخزون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل فإن المبدأ السابق يعني أن التخفيض في سعر بعض السلع يلقي بعض الظلال حول جزء من تكلفة المخزون ، الأمر الذي يترتب عليه وجود بعض الشكوك بالنسبة لملاءمة الإيرادات في الفترات التالية وذلك لتوفير حافة ربح فوق التكلفة الكلية ، ولهذا فقد خالصنا إلى أن المخزون قد فقد جزء من قيمته ، وبناء عليه يجب استبعاد التكلفة التي لن يكون من المستطاع استردادها ، أو بعبارة أخرى أخذها في الاعتبار في الفترة الحالية .

ويرى بعض الكتاب أن القاعدة السابقة في تقييم المخزون ، وما تقوم عليه من افتراض ارتباط أسعار المدخلات وأسعار المخرجات ، ووجود بعض التكاليف غير القابلة للإسترداد ، ليست سليمة في جميع الحالات ، فهناك حالات كثيرة لا يترتب على انخفاض سعر المشتريات بالضرورة أن يصبح جزء من تكلفة المبيعات غير قابل للإسترداد ، على أساس أن جهاز السعر ليس حساساً بدرجة يترتب عليها تحويل الحركة في الأسعار مباشرة وبطريقة متجانسة في الإقتصاد القومي كله . وبناء على ذلك فإنهم يرون أن التطبيق الحرفي لتلك القاعدة لا يمكن أن يحل بحال من الأحوال محل الحكم القائم على المعلومات في مجال تقييم المخزون . وعلى الرغم من ذلك فهم يرون أنه قد يكون هناك مبرر للإعتراف بوجود خسائر في المخزون قبل التخلص منه ، ولكن ذلك ينبغي في تصورهم ، أن يكون قائماً على الفحص والتقدير السليم للظروف المحيطة بالمشروع قبل تحديد قيمة الخسائر .

ويرى هذا الفريق من الكتاب أن فكرة الربح العادي normal profit التي تهدف طريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل إلى تحقيقها تثير كثيراً من المشاكل حول تحديد مكونات أو نسبة هذا الربح بطريقة موضوعية ، وحتى في الحالات التي يكون من الممكن الوصول إلى الربح العادي ، فإنه قد يترتب على الإرتفاع غير المتوقع في أسعار البضائع بعد تخفيض قيمة المخزون إلى سعر السوق (المنخفض) تحقيق أرباح غير

عادية. ويرون أنه ينبغي أن يكون الهدف المعقول لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل هو تقييم المخزون على أساس التكلفة، إلا في الحالات التي تكون فيها التكلفة غير ملائمة كمقياس جيد لقياس القيمة المستقبلية للمخزون بسبب الانخفاض الشديد أو الكبير في الأسعار. ويكون الخفض في التكلفة هو الخسارة القائمة عن استمرار الأسعار الحالية حتى يتم التخلص من المخزون بالطريقة العادية. إن المحاسب - في رأي هذا الفريق من الكتاب - لا ينبغي أن يعمل على الوصول إلى حلول وسط بالنسبة لمعاييرها التي يستخدمها يترتب عليها مغالاة في مصروفات الفترة الحالية، وذلك لضمان زيادة الإيرادات عن المصروفات في الفترات التالية، نظراً لأن تلك الأعمال يترتب عليها ضعف دور القوائم المالية.

#### ٧ - طرق تقييم المخزون الأخرى:

عرضنا حتى الآن لطريقتين من طرق تقييم المخزون هي طريقة التكلفة وطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، ونعرض في هذه الجزء باختصار لطريقتين أخرتين للتقييم، هي التقييم على أساس سعر الأاحلال، وعلى أساس سعر البيع.

#### ٧ - أ - التقييم على أساس تكلفة الإحلال: Replacement Cost

يرى كثير من المحاسبين الذين يعتقدون أن القسم الخاص بالأصول قصيرة الأجل أو الأصول الجارية في الميزانية ينبغي أن يعكس القيم الجارية ضرورة تقييم المخزون باستخدام طريقة سعر الإحلال أو قيمة الإحلال. إن تقييم المخزون على أساس التكلفة غالباً ما يؤدي إلى تخفيض قيمة ذلك المخزون خاصة في فترات ارتفاع الأسعار، وتتوقف دلالة قيمة الإحلال كمقياس لقيمة المخزون، بدرجة كبيرة على نوع المخزون موضوع البحث، ففي أسواق البيع بالتجزئة عادة ما تكون أسعار بيع بعض المنتجات المستقرة (مثل القطن الصوف - وغيرها) مرتبطة بالتكلفة بدرجة كثيرة. في مثل هذه الحالات تكون قيمة الإحلال بالنسبة للمخزون في غاية الأهمية سواء لإدارة المشروع أو للجهات الخارجية. وفي حالات أخرى حيث تكون العلاقة بين سعر البيع والتكلفة محدودة، تقل أهمية قيمة الإحلال لأغراض اتخاذ بعض القرارات الإدارية.

ولم تنتشر طريقة القيمة الإستبدالية كأساس للتقييم بشكل كبير في الحياة العملية، وربما كان المدخل العملي الذي يقترب كثيراً من هذه الطريقة هو طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. إن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً ينتج عنها عادة تقييم للمخزون بالقيمة الجارية أو بقيمة قريبة جداً منها إلا إذا كان الإرتفاع في الأسعار سريعاً جداً. وتحقق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً هذا الهدف دون أن يكون هناك ابتعاد عن قاعدة التكلفة كأساس لتقييم المخزون؛ ويلاحظ أنه عند استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون يكون هناك حاجة ماسة إلى الإفصاح عن القيمة الإستبدالية للمخزون في الميزانية العمومية.

ولا شك أن استخدام قاعدة القيمة الإستبدالية كأساس لتقييم المخزون يتعارض مع مفهوم التحفظ السابق التعرض له، هذا بالإضافة إلى أنه يمكن تحقيق بعض المزايا الناتجة عن تلك القاعدة عن طريق الإفصاح عن القيمة الإستبدالية للمخزون كملاحظة بين قوسين في الميزانية العمومية. إلا أن هناك بعض المحاسبين<sup>1</sup> يرون استخدام القيمة الإستبدالية بصرف النظر عما إذا كانت أكبر أو أقل من التكلفة، ويررون وجهة نظرهم بأنه إذا كانت تكلفة الإحلال الجارية موضوعية ومعدة ويمكن التحقق منها، وتكون أكثر فائدة إذا كانت أقل من تكلفة تملك المخزون، فلماذا لا تكون كذلك إذا كانت أكبر من التكلفة.

إن استخدام القيمة الإستبدالية الجارية كأساس لتقييم المخزون في تصورنا يتطلب ضرورة التوسع في تحديد مفهوم التحقق في المحاسبة كما يستخدم في الوقت الحاضر، ففي ظل الإجراءات المحاسبية السائدة حالياً والمقبولة بواسطة جمع كبير من المحاسبين يتحقق الربح في لحظة البيع وانتقال السلعة إلى المشتري وتحويل البضاعة إلى أرصدة التحصيلات. إلا أن استخدام قاعدة تكلفة الإستبدال الجارية كأساس لتقييم المخزون وإجراء إهلاك الأصول طويلة الأجل، فإن المكاسب والخسائر الناتجة عن الفرق بين التكلفة وتكلفة الإحلال يمكن أن يعترف بها وتدرج ضمن عناصر الدخل قبل بيع المنتج النهائي. ولا شك أن المعلومات الناتجة عن إتباع مثل هذا

---

R. T. Sprouse and M. Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for (1) Business Enterprises", Accounting Research Study No-3, AICPA (N. Y. 1962) P. 31.

الإجراء تكون مفيدة جداً في خلال فترات التغير الكبير في الأسعار. وتكون المشكلة الحقيقية في هذا المجال هي إمكانية تحديد قيمة الإحلال الجارية بمستوى معقول من الدقة وموضوعية تسمح بتوفير أساس يمكن الاعتماد عليه لإعداد القوائم المالية. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يمكن القول في الوقت الحاضر، أن تقييم المخزون على أساس قيمة الإحلال في حالة زيادتها عن التكلفة يعتبر إجراءً محاسبياً مقبولاً.

#### ٧ - ب - تقييم المخزون على أساس أسعار البيع : Selling Prices

يرى البعض أن قيمة السلعة تزداد كلما أصبحت أكثر قرباً من السوق التي ستباع فيه أو كلما كانت أقرب من المستهلك، أي أنه يحدث إضافة للقيمة بانتقال السلعة من محلات تجارة الجملة إلى محلات البيع بالتجزئة. كما أنه في المنشآت الصناعية، فإن تحويل المواد والأجور والتكاليف الصناعية إلى سلعة يكون عادة لها قيمة أعلى من قيمة الموارد المستخدمة فيها، ولهذا فإن أنصار هذه الطريقة يرون استخدام سعر البيع كأساس للتقييم. ولكن هذه الطريقة لم تلقى قبولاً كبيراً من المحاسبين للأسباب التالية:

أولاً: عدم إمكانية تحديد سعر البيع بدرجة كافية من الموضوعية.

ثانياً: إن سعر البيع لم يتحقق بعد في صورة نقدية أو في صورة قابلة للتحويل إلى نقدية.

وعلى الرغم من الاعتراضات السابقة فقد يكون هذا الأساس في التقييم ملائماً بالنسبة لبعض المشروعات، فمثلاً في مناجم استخراج الذهب يمكن استخدام هذا الأساس للتقييم بالنسبة للذهب الذي يتم إنتاجه، على أساس أنه يمكن بيع هذا الإنتاج بالسعر السوقي في أي وقت، فإن الدخل يكون محققاً بقيمة سعر البيع مطروحاً من ذلك تكاليف التسليم. كما أنه في بعض الحالات التي تتحدد فيها أسعار البيع بموجب عقود أو ارتباطات قاطعة، فإنه يمكن تقييم الإنتاج التام بسعر البيع الصافي، كما في حالة حسابات العقود.

وأخيراً فإنه مهما كانت الطريقة التي يستخدمها المحاسب في تقييم المخزون في

القوائم المالية ومواءمات طريقة التكلفة أو التكلفة والسوق أيهما أقل أو صافي سعر البيع ، أو تكلفة الإحلال وصافي القيمة المحققة، فإنه ينبغي عليه أن يفصح بوضوح عن الطريقة المستخدمة، نظراً لأهمية المخزون بالنسبة لتحديد الدخل ولرأس المال العامل.

وبالإضافة إلى ضرورة الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في التقييم فإنه يجب أن يستمر في استخدام نفس الطريقة من سنة إلى أخرى، ليس معنى هذا أنه لا يمكن تغيير الطريقة المستخدمة، بل إنه من الممكن التغيير في الحالات التي يكون فيها التغيير ضرورياً، ولكن ينبغي الإفصاح بوضوح عن نتائج هذا التغيير في القوائم المالية. إن استمرار استخدام طريقة التقييم يعتبر مطلباً رئيسياً لامكان المقارنة بين نتائج السنوات المختلفة وتقييم أعمال المشرع.

#### ٨ - طرق تقدير المخزون: Inventory Estimating Techniques

عرضنا في الجزء السابق من هذا الفصل للإجراءات المحاسبية المتعلقة بتحديد قيمة المخزون عن طريق القيام بجرد المخزون وعده أو وزنه أو قياسه ثم تقييمه بعد ذلك باستخدام أي أساس للتقييم من الأسس السابق عرضها. إلا أنه في بعض الحالات قد يكون من الضروري تقدير قيمة المخزون وذلك للتحقق أو التأكد من صحة رقم المخزون الذي وصلنا إليه عن طريق الإجراءات المحاسبية العادية، أو للوصول إلى قيمة المخزون لاستخدامها في الأغراض المختلفة. وتلعب طرق تقدير قيمة المخزون دوراً كبيراً في المنشآت التجارية التي لا يكون من المستطاع بالنسبة لبعضها استخدام الطرق المحاسبية السابقة للوصول إلى قيمة المخزون، وسنعرض في هذا الجزء لطرق تقدير المخزون الأساسية، وهي طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة، على النحو الوارد في الصفحات التالية.

#### ٨ - أ - تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح: Gross profit method

تعتبر طريقة تقدير المخزون باستخدام إجمالي الربح مفيدة لتحقيق النتائج التالية: أولاً: التحقق من صحة ودقة تكلفة المخزون.



ثانياً: تقدير المخزون في فترات قصيرة خلال السنة وبين تاريخي الجرد السنوي وذلك لإعداد القوائم الشهرية أو الربع سنوية.

ثالثاً: تقدير قيمة المخزون في حالة عدم وجود البيانات الأصلية التي تسمح بالقيام بتلك العملية على النحو السابق عرضه.

ويتم الوصول إلى تقدير لقيمة المخزون باستخدام هذه الطريقة عن طريق تحويل المبيعات إلى ما يقابلها من تكلفة، أي بعبارة أخرى تقدير تكلفة المبيعات، ثم بعد ذلك نستبعد تكلفة البضاعة المباعة المقدرة من إجمالي تكلفة البضاعة القابلة للبيع، فتكون النتيجة قيمة المخزون المقدرة. ولا شك أن العامل الحاسم في هذه الطريقة هو الوصول تقدير دقيق وواقعي لنسبة إجمالي الربح. وغالباً ما يكون المقياس السليم هو متوسط نسب إجمالي الربح خلال السنوات الأخيرة، بعد تعديله بما يسمح بأن نأخذ في الاعتبار أي تغييرات تكون قد وقعت خلال السنة الحالية. وتتوقف دقة تقدير المخزون على دقة تقدير نسبة إجمالي الربح. فيفرض أنه أمكن الحصول على البيانات التالية بالنسبة لإحدى المنشآت التجارية:

مخزون أول المدة بالتكلفة	١٠٠٠٠ جنية
صافي المشتريات	١٠٠ ٠٠٠ جنية
صافي المبيعات (سعر البيع)	١٢٥ ٠٠٠ جنية
متوسط نسبة إجمالي الربح أو هامش	
الربح عن السنوات الثلاثة السابقة	٣٠٪

يمكن استخدام البيانات السابقة للوصول إلى رقم تقريبي للمخزون على الصورة التالية:

مخزون أول المدة	جنية
صافي المشتريات	١٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة القابلة للبيع	١٠٠ ٠٠٠
بطرح: تكلفة المبيعات المقدرة:	١١٠ ٠٠٠

صافي المبيعات	١٢٥٠٠٠
نسبة تكلفة البضاعة المباعة	٧٠٪
مخزون آخر المدة المقدر	<u>٢٢٥٠٠</u>
	<u>٨٧٥٠٠</u>

ويلاحظ أن تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح يكون متمشياً مع طريقة تقييم المخزون المستخدمة، على أساس أن نسبة هامش الربح تكون محددة بالرجوع إلى السجلات التاريخية التي تعكس طريقة التقييم التي تستخدمها المنشأة.

وفي بعض الحالات يعبر عن نسبة إجمالي أو هامش الربح كنسبة من تكلفة المبيعات، في مثل هذه الحالات ينبغي تحويل تلك النسبة إلى نسبة من صافي المبيعات حتى يمكن استخدام الطريقة السابقة. فبافتراض جميع الأرقام الواردة في المثال السابق مع تغيير نسبة هامش الربح الإجمالي إلى ٢٥٪ من تكلفة البضاعة المباعة. في مثل هذه الحالة يمكن تحويل تلك النسبة إلى نسبة من المبيعات الصافية على النحو التالي:

المبيعات - تكلفة المبيعات = هامش الربح  
 بفرض أن س = تكلفة البضاعة المباعة

$$٠.٠ = ١٢٥٠٠٠ - س = ٢٥٪ س$$

$$أي أن ١٢٥٠٠٠ = ١,٢٥ س$$

$$١٢٥٠٠٠$$

$$٠.٠ س = \frac{١٢٥٠٠٠}{١,٢٥} = ١٠٠.٠٠٠ جنيه$$

$$١,٢٥$$

$$٠.٠ هامش الربح = ١٢٥٠٠٠ - ١٠٠.٠٠٠ = ٢٥٠.٠٠٠ جنيه.$$

$$٢٥٠.٠٠٠$$

$$هامش الربح كنسبة من المبيعات = \frac{٢٥٠.٠٠٠}{١٢٥٠٠٠} = ٢٠٪ من المبيعات.$$

$$١٢٥٠٠٠$$

ويمكن الوصول إلى التقدير السابق باستخدام القاعدة التالية :

$$\begin{aligned} & \text{نسبة هامش الربح من تكلفة المبيعات} \\ & \text{نسبة إجمالي الربح من المبيعات} = \frac{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}}{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}} \\ & \text{نسبة هامش الربح من المبيعات} = \frac{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}}{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}} \\ & \text{نسبة هامش الربح من المبيعات} = \frac{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}}{\text{نسبة هامش الربح من المبيعات}} \end{aligned}$$

وبعد ذلك تستخدم تلك النسبة للوصول إلى تقدير المخزون على النحو السابق ذكره .

ويلاحظ أنه في حالة وجود مجموعات عديدة من المنتجات تختلف نسبة هامش الربح على كل منها، فإن الطريقة السابقة تعطي نتائج دقيقة فقط في حالة تقدير قيمة المخزون لكل مجموعة بصفة مستقلة.

#### ٨ - ب - تقدير المخزون باستخدام طريقة التجزئة : Retail method

تستخدم طريقة التجزئة أساساً في تقدير قيمة المخزون في محلات البيع بالتجزئة، حينها يكون هناك علاقة واضحة بين التكلفة وسعر البيع فقد سبق أن ذكرنا أنه في حالة استخدام الجرد الدوري يتم استبعاد تكلفة المخزون من إجمالي البضاعة القابلة للبيع للحصول على تكلفة البضاعة المباعة . أما عند استخدام طريقة التجزئة فيكون هناك تسجيلاً للقيمة البيعية للبضاعة القابلة للبيع، ويخصم من القيمة البيعية للبضاعة القابلة للبيع مبيعات الفترة للوصول إلى تقدير للمخزون السلعي مقوماً بسعر البيع، وبعد ذلك يتم تحويل المخزون المقدر بسعر البيع إلى تكلفته المقدرة وذلك باستخدام معدل التكلفة بالنسبة لسعر البيع الخاص بجميع المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة أو قسم من أقسامها، ويحقق استخدام تلك الطريقة ثلاثة فوائد رئيسية هي :

أولاً : يمكن باستخدام تلك الطريقة التحقق من مدى ملائمة التقييم الذي وصلنا

إليه باستخدام طرق التقييم الأخرى، وذلك عن طريق استخدام بيانات من نوع آخر.

ثانياً: تقدير المخزون في فترات أقل وبين تواريخ الجرد الفعلي للمخزون وبالتالي المساعدة في تحقيق الرقابة وإعداد القوائم الشهرية.

ثالثاً: تقدير المخزون في حالة عدم وجود بيانات كافية (بطبيعة الحال ينبغي أن تكون بيانات المبيعات متاحة).

ونعرض فيما يلي مثلاً يوضح كيفية استخدام تلك الطريقة:

التجزئة (البيع)	التكلفة	
جنيه	جنيه	
١٢٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	مخزون أول المدة
٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	مشتريات خلال الفترة
٥٢٠ ٠٠٠	<u>٣٩٠ ٠٠٠</u>	البضاعة المتاحة للبيع
		التكلفة كنسبة مئوية من سعر البيع بالتجزئة
	%٧٥	$\frac{٣٩٠٠٠٠}{٥٢٠ ٠٠٠}$
		المبيعات
<u>٤٤٠ ٠٠٠</u>		مخزون آخر المدة بسعر البيع
<u>٨٠ ٠٠٠</u>		

وتكون قيمة المخزون بالتكلفة  $٧٥\% \times ٨٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠$

ويلاحظ أنه على الرغم من أن الطريقة السابقة تسمح بالحصول على تقدير للمخزون دون القيام بجرد المخازن جرداً فعلياً، إلا أنه ينبغي القيام بجرد المخزون على الأقل مرة كل سنة، وإلا فإنه لن يكون من المستطاع تتبع العادم والتالف من البضاعة المخزونة، الأمر الذي قد يترتب عليه المغالاة في قيمة المخزون. ومن الممكن أن يؤخذ العجز في المخزون أو العادم عند استخدام تلك الطريقة بتقدير نسبة معينة للعادم تطرح من البضاعة المتاحة للبيع مع المبيعات للوصول إلى مخزون آخر المدة بسعر البيع.

وجدير بالذكر أن الطريقة السابقة لتقييم المخزون يعتمد على نسبة متوسط التكلفة، ولهذا فإن الاعتماد على هذه الطريقة في تقدير المخزون تتوقف على وجود أي من الفروض التالية:

أولاً: أنه يوجد علاقة موحدة بين سعر البيع والتكلفة بالنسبة لكل المنتجات.  
ثانياً: إذا كان الهامش بين السعر والتكلفة للعناصر المختلفة التي تقوم المنشأة بتصرفها مختلفاً، فإن نسبة توزيع العناصر المختلفة للمخزون تكون متفقة مع تشكيلة المخزون Inventory المتاح للبيع.

ونظراً لأنه ليس من الممكن تحقيق أي من تلك الفروض في المنشأة ككل لهذا فإن الدقة في استخدام تلك الطريقة تزداد إذا استخدمت على أساس أقسام المشروع، ثم إضافة النتائج للوصول إلى المخزون الكلي للمنشأة.

يتضح من العرض السابق أن كل من طريقة التجزئة وطريقة هامش الربح تعتمدان بدرجة كبيرة على تحديد نسبة إجمالي الربح. إن طريقة التجزئة تتطلب سجلات سليمة لأسعار بيع السلع عند تملكها وذلك للوصول إلى علاقة دقيقة بين التكلفة والسعر. وبينما أن طريقة التجزئة تعتمد على التسجيل الدقيق لأسعار البيع وما تتعرض له من تطورات أثناء السنة، نجد أن طريقة إجمالي الربح تعتمد على العلاقة التاريخية بين سعر البيع والتكلفة، ولهذا فإنها ليست مفيدة في مجال تحديد المخزون لقياس الدخل، ذلك لأنها تفترض أن إجمالي الربح المحقق في الماضي سيتحقق في الفترة الحالية أيضاً. إن هذه الطريقة تستخدم فقط لاختبار دقة رقم المخزون الذي نحصل عليه باستخدام طرق أخرى، وفي الحالات التي يكون فيها استحالة للحصول على قيمة للمخزون باستخدام طرق أخرى.

#### ٩ - المخزون السلمي والميزانية العمومية:

تعتبر الأهداف الرئيسة لإظهار المخزون في الميزانية توضيح نوعية، ودرجة السيولة النسبية. وأسس التقييم المستخدمة (التكلفة أو السوق في بعض الحالات وفي بعض الحالات قيمة الإحلال) ويتم المحاسب بإظهار جميع بيانات المخزون ويتوضح أن المخزون قد تم تحديده باستخدام نفس الأسس المستخدمة في السنوات السابقة. وفي

حالة تغيير الطرق الخاصة بتحديد تكلفة المخزون بسبب بعض الظروف الضرورية فإنه يجب تحديد تأثير ذلك التغيير على القوائم المالية للسنة الجارية والتغيير المقابل عن السنة السابقة.

وعند استخدام حساب مخصص هبوط أسعار المخزون فإن هذا المخصص ينبغي أن يطرح من رقم تكلفة المخزون في الميزانية. وفي حالة استقطاع جزء من الأرباح المحجوزة كاحتياطي لمقابلة الإنخفاض المتوقع في أسعار المخزون فإن هذا الاحتياطي ينبغي أن يظهر ضمن القسم الخاص بحقوق الملكية في الميزانية العمومية، على أساس أن هذا الإجراء ليس مخصصاً لمقابلة خسارة فعلية، وإنما يهدف إلى تنبيه المالك أن هناك احتمال وجود خسارة في المستقبل.

وينبغي أن تظهر الأقسام الرئيسية للمخزون في الميزانية تحت عنوان يحمل نفس الاسم، ويظهر قرين كل قسم أساس التقييم وأساس تحديد التكلفة. وفي الحالات التي يقل فيها تقييم المخزون بدرجة كبيرة عن تكلفة الإحلال، فإنه يجب إدراج القيمة السوقية بين قوسين في الميزانية العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن البضاعة المرسل عنها أوامر شراء والمدفوعات المقدمة للحصول على بضاعة لا يمكن أن تظهر ضمن أرصدة المخزون إلا في حالة انتقال ملكية البضاعة إلى المنشأة على نحو ما سبق أن ذكرنا. كما أنه في حالة وجود رهن على بعض عناصر المخزون فإن هذه الحقيقة يجب أن تظهر في الميزانية ولا يمكن في هذه الحالة إجراء مقاصة بين البضاعة والقروض المقدمة برهنها. وتدرج ارتباطات الشراء غير العادية عادة في صورة ملاحظة على الميزانية ولا تعالج ضمن أرصدة المخزون.

## أسئلة وتمارين على الفصل التاسع

### أولاً أسئلة نظرية

- ١ - إشرح كيف أن تقييم المخزون يعتبر في غاية الأهمية بالنسبة للقوائم المالية، وبين المعايير التي ينبغي أن يأخذها المحاسب في الاعتبار عند المفاضلة بين طرق التقييم المختلفة.
- ٢ - ما هي العناصر التي يمكن أن تدرج ضمن تكلفة المخزون؟ وما هي الإعتبارات التي ينبغي النظر إليها عند تقرير إدراج بعض عناصر التكاليف ضمن تكلفة المخزون من عدمه؟
- ٣ - في نهاية السنة المالية كان هناك ثلاثة فواتير متعلقة بمشتريات بضاعة لم تسلمها المنشأة بعد وهي:  
فاتورة بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيه شروطها ٢٪ - ١٠ أيام - ن ٣٠ تسليم الشاحن بمحل البائع تاريخها ١٢/٢٧/١٩٧٥ .  
فاتورة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه شروطها ١٪ - ٥ أيام - ن ٣٠ تسليم المشتري تاريخها ٢٦ ديسمبر ١٩٧٥ .  
فاتورة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه تاريخها ١٢/٢٥/١٩٧٥ شروطها ن ٣٠ يوم تسليم الشاحن بمحل البائع .  
بين كيف تعالج تلك الفواتير الثلاثة في حسابات سنة ١٩٧٥ في نهاية السنة وبصفة خاصة عند تحديد قيمة المخزون.
- ٤ - بين آثار الأخطاء التالية على القوائم المالية للسنة الحالية والسنة التالية باختصار:  
( أ ) فاتورة مشتريات تسليم الشاحن بمحل البائع تسلمتها المنشأة ولكن لم

يتم بشأنها أي قيد لإثبات المشتريات، ولم تدرج العناصر المشتراة في مخزون آخر المدة.

(ب) فاتورة بضاعة مشتراة ولكنها بالطريق تم إثباتها كمشتريات، ولكنها البضاعة المتعلقة بها لم تدرج ضمن رصيد المخزون آخر المدة.

(ج) هناك بضاعة مشتراة ومستلمة أدرجت ضمن بضاعة آخر المدة، ولكنها لم تقيد كمشتريات.

(د) رصيد المخزون آخر المدة لم يتضمن البضاعة المشحونة كأمانة. ذلك لأن البضاعة اعتبرت مبيعات للوكيل على الرغم من أنها ما زالت موجودة بمخازنه في السنة الحالية والسنة التالية.

٥ - إن تمييز تكلفة العناصر المباعة وتكلفة العناصر غير المباعة يعتبر الحل الأمثل لمشكلة تقييم المخزون ولتحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات - ما هي الاعتراضات التي توجه إلى هذه الطريقة كحل عملي لمشكلة تقييم المخزون؟

٦ - عند تطبيق طريقة القيمة النقدية للوارد أخيراً صادر أولاً لا بد من تحويل مخزون أول المدة ومخزون آخر المدة إلى القيمة بأسعار سنة الأساس لماذا؟

٧ - ما هي المزايا الضريبية المترتبة على استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً كأساس لتقييم المخزون؟ هل هذه المزايا مطلقة؟

٨ - أشرح طريقة المخزون الأساسي كوسيلة لتقييم مخزون آخر المدة، وبين كيف تختلف تلك الطريقة عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.

٩ - أشرح كيف يمكن استيعاب جزء من تكلفة المخزون قبل التخلص منه.

١٠ - ما هو المقصود بسعر السوق حينما يستخدم في قاعدة السوق أو التكلفة أيهما أقل؟

١١ - ما هي الاعتراضات على استخدام طريقة السوق أو التكلفة كأساس لتقييم المخزون؟

١٢ - فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بأربعة عناصر للمخزون في إحدى المنشآت:



عناصر المخزون				البيان
د	ج	ب	أ	
٩٢	٥٨	١٢٤	١٠٠	التكلفة الأصلية
٨٠	٥٠	٩٦	١٠٤	تكلفة الإحلال
				سعر البيع ناقصاً تكاليف
٨٤	٤٦	١١٨	١٠٦	الاستكمال والبيع .
				سعر البيع ناقصاً تكاليف
٧٦	٤٠	١٠٢	٩٤	الاستكمال والبيع والربح العادي

بين القيمة التي يمكن أن يقوم بها كل عنصر من العناصر الأربعة وفقاً لطريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل .

١٣ - ما هي الشروط المطلوبة للإعتراف باحتمال انخفاض السعر في الحسابات الختامية؟

١٤ - بين الحالات التي يمكن أن نعترف فيها بوجود خسائر على التعاقدات المتعلقة بالحصول على بضاعة، وبين كيفية معالجة هذه الخسائر .

١٥ - ما هي الأسباب التي تبرر استخدام طريقة مجمل الربح وطريقة التجزئة كأساس لتقدير قيمة المخزون؟

١٦ - اشرح كيف يمكن الوصول إلى قيمة المخزون باستخدام طريقة مجمل الربح وطريقة التجزئة، وفاضل بينهما .

١٧ - ما هي أهداف نظام الرقابة على المخزون؟ وكيف تتحقق؟

١٨ - ما هي الأهداف التي يسعى المحاسب إلى تحقيقها عند عرض بيانات المخزون السلمي في الميزانية العمومية؟

١٩ - أجب بنعم أو لا عما يأتي مع تبرير وجهة نظرك باختصار:

- بينا أن تقييم المخزون السلمي يؤثر على قائمة المركز المالي فإنه لا يؤثر إطلاقاً على قائمة الدخل .

- تكون التكلفة بالنسبة للمخزون من جميع الأعباء المطلوبة للحصول على البضاعة في مكانها وفي الزمان المطلوبة فيه بصفة عامة.
- تخصيص التكاليف المتعلقة بالبضاعة على الجزء المباع والجزء غير المباع يعتبر ضرورة عملية للقياس السليم للدخل.
- يتم تقييم المخزون بالقيمة الأقل من التكلفة أو الإحلال بصرف النظر عن القيمة البيعية المتوقعة أو القيمة البيعية الصافية.
- إذا كان سعر بيع أحد المنتجات ١٦٠٠ جنيه، وتكلفته ٧٢٠ جنيه، وقيمتها البيعية ١٢٠٠ جنيه، وقيمتها البيعية الصافية ٨٠٠ جنيه، وسعر إحلاله ٦٠٠ جنيه، فإنه يقوم لأغراض الميزانية بمبلغ ٦٠٠ جنيه، تطبيقاً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- ليس من الضروري أن تعكس طريقة تحديد تكلفة المخزون التدفق الفعلي للبضاعة في المشروع.
- تمييز البضاعة المبيعة وتحديد تكلفتها أمر ضروري للوصول إلى الدخل السليم.
- تفترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أن البضاعة المبيعة تكون من أحدث العناصر المشتراة، وأن المخزون يكون من أقدم المشتريات.
- تعطى طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً نفس النتيجة بصرف النظر عن طول أو قصر الفترة التي يتم فيها تسجيل البضاعة.
- تعمل طريقة القيمة النقدية للوارد أخيراً صادر أولاً على التخلص من مشاكل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً العادية.
- يؤثر اختيار طريقة معينة لتحديد التكلفة على كل من رأس المال العامل وعلى دخل المشروع.
- تعمل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً على إدراج تكلفة الحيازة ضمن دخل المشروع.
- يؤدي استخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً إلى الوصول إلى الدخل الحقيقي للمشروع.

- ٢٠ - بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:
- ليس هناك علاقة بين قيمة الإحلال والقيمة الممكن تحقيقها عند تقييم المخزون وفقاً لطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل.
  - تعطى طريقة المخزون الأساسي نفس النتائج التي تعطىها طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بالنسبة لتقييم المخزون.
  - تختلف طريقة المتوسط المرجح كأساس لتقييم المخزون عن طريقة المتوسط المتحرك.
  - ليس من الضروري أخذ التدهور في قيمة السلعة في الاعتبار طالما أن التقييم يتم وفقاً لطريقة السوق أو التكلفة أيهما أقل.
  - انخفاض سعر المخزون يعني انخفاض القيمة الاقتصادية للسلعة وبالتالي يجب أخذه في الاعتبار عند تقييم المخزون.
  - إذا كان صافي القيمة البيعية أقل من قيمة الإحلال فإنه ينبغي تقييم المخزون باستخدام صافي القيمة البيعية حتى ولو كانت التكلفة أقل.
  - التقييم في ظل طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل يكون عادة باستخدام مجموع المخزون وذلك تطبيقاً لمفهوم التحفظ.
  - يدرج الإنخفاض المتوقع في أسعار بيع المخزون عند معالجة الإنخفاض الفعلي وتكوين محصص لهبوط الأسعار.
  - ليس من الضروري إدراج خسائر الإرتباطات على المشتريات بعقود طالما أنها لم تتحقق بعد.
  - تعتبر طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل أكثر تحفظاً في تقييم المخزون السلمي.
  - التقييم على أساس تكلفة الإحلال يعطي نتائج متشابهة تماماً مع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
  - من الممكن استخدام أسعار البيع كأساس لتقييم المخزون في بعض الحالات.
  - يمكن تقدير المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح كأساس لإعداد القوائم المالية.

- لا تختلف طريقة إجمالي الربح وطريقة التجزئة كأساس لتقدير المخزون.
- تهدف إجراءات الرقابة على المخزون إلى توفير الحماية والأمان الكامل للمخزون فقط.
- يعتبر معدل دوران المخزون أساساً جيداً لتحديد الحجم الأمثل للاستثمارات في المخزون.
- ليس من الضروري الإفصاح عن طرق تقييم المخزون في الميزانية، وكذا الإفصاح عن أي تغيير في تلك الطرق.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

فيا يلي البيانات المتعلقة بأحد عناصر المشتريات التي تمت خلال السنة الأولى للتشغيل في إحدى المنشآت وشروط الحصول عليها:

العملية	شروط الشراء	الوحدات المشتراة	تكاليف النقل	إجمالي قيمة الفاتورة والنقل
١	الدفع خلال ٣٠ يوم	وحدة ١٠٠	جنيه ١٠٠	جنيه ١٥١٠٠
٢	١٪ - ٥ أو ن - ٣٠ يوم	٧٥	٦٠	١١٢٦٠
٣	١٪ - ١٠ أو ن - ٣٠ يوم	٥٠	٤٤	٨٠٤٤
٤	٣٪ - ٥ أو ٢٪ - ١٠			
	أو ن - ٢٠ يوم	١٢٥	٥٠	٢٠٠٥٠
٥	٢٪ - ١٠ أو ن - ٣٠ يوم	١٠٠	٦٠	١٥٦٦٠

وتقدر تكاليف المناولة والتخزين التي تخصص على أساس الوحدات ١٣٥٠ جنيه. فإذا علمت أن الجرد الفعلي لهذا العنصر أظهر وجود ١٢٥ وحدة. وأن المنشأة لم تحصل على الخصم على المشتريات الثانية، وحصلت على جميع الخصومات الأخرى.

المطلوب: تحديد مخزون آخر المدة وتحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة باستخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً. (الخصم الذي لم تحصل عليه المنشأة يستبعد من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون).

التمرين الثاني:

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد عناصر المخزون في شركة مطابع محرم الصناعية خلال سنة ١٩٧٥:  
رصيد أول المدة ٢٤٠ وحدة قيمتها ٢١٦٠ جنيه.  
المشتريات:

رقم العملية	عدد الوحدات	التكلفة
١	٤٨	٤٨٠
٢	١٦٨	١٨٤٨
٣	١٢٠	١٤٦٤
٤	١٩٢	١٧٢٨
٥	٢٤٠	٢١٦٠
المجموع	٧٦٨	٧٦٨٠

وقد أظهر الجرد الفعلي في نهاية السنة المالية وجود ٣٠٠ وحدة من هذا العنصر.  
المطلوب: تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة خلال السنة، باستخدام القروض التالية:

- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً.
- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.
- طريقة المخزون المرجح بالأوزان.
- طريقة المخزون الأساسي (بافتراض أن المخزون الأساسي يقدر بعدد ٢٤٠ وحدة وأن تكلفة الإحلال ٩ جنيه).

### التمرين الثالث:

أظهرت سجلات المخزون في إحدى الشركات الصناعية البيانات التالية المتعلقة بعنصر المخزون من عن شهر يناير سنة ١٩٧٥ :

المبيعات	المشتريات		التاريخ
	قيمة الوحدة	عدد الوحدات	
	جنيه		
١٠٠٠	٨,٢٥	١٦٠٠	مخزون أول يناير ٧٥/١/٣
	٨,٣٠	١٨٠٠	٧٥/١/٨
١٦٠٠			٧٥/١/١٢
	٨,٢٠	١٤٠٠	٧٥/١/١٥
١٧٠٠			٧٥/١/١٨
	٨,٤٥	١٤٠٠	٧٥/١/٢٢
١٥٠٠			٧٥/١/٢٨

المطلوب: تحديد تكلفة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة عن شهر يناير ١٩٧٥ بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد المستمر (ويتم إثبات المشتريات والمبيعات بطريقة فورية) وذلك باستخدام الفروض التالية:

١ - الوارد أولاً صادر أولاً.

٢ - الوارد أخيراً صادر أولاً.

٣ - المتوسط المتحرك.

(ب) بافتراض أن المنشأة تستخدم نظام الجرد الدوري لتقييم المخزون، حدد تكلفة للمخزون وتكلفة البضاعة المباعة خلال الشهر، باستخدام الفروض التالية:

- ١ - الوارد أولاً صادر أولاً.
- ٢ - الوارد أخيراً صادر أولاً.
- ٣ - المتوسط المرجح بالأوزان.

#### التمرين الرابع :

فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر المخزون في إحدى المنشآت في نهاية سنة ١٩٧٥ :

عناصر المخزون	التكلفة الأصلية	سعر البيع المتوقع	تكلفة الإحلال
١	جنيه ٤	جنيه ٤,٨	جنيه ٣,٨
٢	١٠	١٥,-	١٠,٥
٣	٤,٣	٦,-	٤,-
٤	١٣,٦٤	١٣,-	١٢,-
٥	٢,١	٢,٤	٢,-
٦	٢٩,٢	٣٦,-	٣٠,-
٧	٧,٦	٨,٤	٧,٥
٨	٩,-	١٠,-	٦,٤
٩	١٢,-	١٨,-	١٣,-
١٠	١٧,٦	٢٠,-	٧,-

فبفرض أن المصاريف البيعية تبلغ ١٠٪ والربح العادي ٢٥٪ من سعر البيع.

المطلوب : تحديد قيمة كل عنصر من عناصر المخزون والتي ينبغي أن تظهر في قوائم تقييم المخزون في نهاية السنة المالية - مع التعليق على كل منها مبيناً أسباب اختيارك.

### التمرين الخامس:

فيما يلي بيانات المخزون الخاصة بإحدى الشركات الصناعية في  
: ١٩٧٥/١٢/٣١

القسم	الكمية	قيمة الوحدة	
		السوق	التكلفة
أ	٦٠	٢٥	٢٤
	٥٠	١١,٧٥	١٢
	٣٢	١٨	١٨
	٢٠	٩,٥	٩
ب	٢٤	١٠	٩
	٢٨	١٣	١٣,٥
	١٦	٣٧,٥	٣٦

المطلوب: (١) تحديد قيمة المخزون باستخدام طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس (أ) كل عنصر من عناصر المخزون (ب) على أساس مجموعات المخزون (ج) على أساس المخزون ككل.

(٢) تحديد أفضل تلك القيم بالنسبة لأعداد القوائم المالية ولماذا؟

### التمرين السادس:

تستخدم إحدى المنشآت طريقة إجمالي الربح كأساس لتقدير مخزون آخر المدة كوسيلة للتحقق من إجراءات الجرد التي تتم في نهاية السنة المالية. وتتعامل المنشأة في نوعين من السلع أ، ب وتبلغ حافة الربح عليهما ٢٥ و ٣٥٪ من سعر البيع خلال السنوات السابقة. ويبلغ متوسط حافة الربح للمنشأة ككل ٣٠٪ من المبيعات. وفيما يلي بيانات التشغيل عن السنة الحالية:



البيان	المنتج أ	المنتج ب	المجموع
المبيعات	جنيه	جنيه	جنيه
مخزون أول المدة	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
المشتريات	١٦٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠

وقد أظهرت نتيجة الجرد الفعلي أن المخزون في آخر المدة ٨٠٠٠٠ جنيه، ووفقاً لطريقة إجمالي الربح فإن المخزون يقدر بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه. ويرى مدير المنشأة أن الفرق بين رقمي المخزون كبير وأنه ينبغي تبريره، وقد تم فحص عينة من كل من المنتجين أ، ب واتضح أن نسبة إجمالي الربح هي فعلاً ٢٥، ٣٥٪.

المطلوب: (أ) بيان كيف تم حساب المخزون باستخدام طريقة إجمالي الربح.

(ب) تحديد قيمة المخزون باستخدام نفس الطريقة بالأسلوب الذي تراه مناسباً في هذه الحالة.

(ج) إشرح أسباب وجود خلاف بين قيمة المخزون في حالة الجرد الفعلي وتقدير قيمة المخزون بالطريقة السابقة.

### التمرين السابع:

تقوم إحدى الشركات التجارية بتصرف نوعين من السلع.  
المنتج أ وتبلغ حافة الربح عليه في المتوسط ٣٥٪ من سعر التجزئة.  
المنتج ب وتبلغ حافة الربح عليه في المتوسط ٢٥٪ من سعر التجزئة.

وقد بلغت حافة الربح بالنسبة للمنشأة ككل ٢٩٪ في خلال السنوات الثلاث السابقة. وفيما يلي البيانات التي أمكن الحصول عليها بالنسبة لتلك المنشأة:

المنتج ب	المنتج أ	
جنيه	جنيه	
١٨٠٠٠٠	٣٩٠٠٠	مخزون أول المدة بالتكلفة
١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	بسر البيع
		المشتريات:
١٨٠٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	بالتكلفة
٢٤٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	بسر البيع
٢٥٥٠٠٠٠	٥١٠٠٠٠	المبيعات

المطلوب:

- (أ) تحديد المخزون بالنسبة لكل سلعة وللمنشأة ككل طبقاً لطريقة التجزئة.
- (ب) إشرح الخلافات التي تظهر في نتائج تقدير المخزون.

## البَابُ الرَّابِعُ

في  
جرد وتقييم الأصول طويلة الأجل  
وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية



عرضنا في الباب السابق للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالأصول قصيرة الأجل، وبينما المعالجة المحاسبية المتعلقة بها بالتفصيل، كما أوضحنا كيفية إظهار عناصر تلك الأصول في الميزانية العمومية، وننتقل بعد ذلك لمعالجة مشاكل الأصول طويلة الأجل. وسينقسم حديثنا على الأصول طويلة الأجل على موضوعين رئيسيين، فسنعرض أولاً لمشاكل تملك الأصول ومشاكل الاستغناء عن خدماتها وكيفية معالجة تلك العمليات محاسبياً، وأسس تقييم تلك الأصول والعناصر التي تتكون منها تكلفتها. ومن الطبيعي أن ذلك سيتطلب ضرورة التعرض لمشاكل الفصل بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الإيرادية، وتحديد تكلفة الأصول التي تقوم المنشأة بانشائها بنفسها، ثم نعرض لمشاكل الإصلاحات والتجديدات المتعلقة بالأصول طويلة الأجل، ومشاكل تبادل الأصول بغيرها.

أما الموضوع الرئيسي الثاني الذي سنعرض له في هذا الباب فهو موضوع إهلاك الأصول طويلة الأجل والنقص التدريجي الذي يتعرض له بعض منها. وسنعرض في هذا الموضوع لعوامل الإهلاك وطرقه بالتفصيل، ثم نبين تأثير الإهلاك على القرارات الاستثمارية، وكيفية تسجيل الإهلاك والافصاح عنه في القوائم المالية، ثم نعرض لموضوع إستنفاد أو تناقص بعض الأصول طويلة الأجل، ونبين كيفية تحديده ومعالجته محاسبياً.

وسيصحص لكل موضوع من هذين الموضوعين فصلاً مستقلاً على النحو الوارد، بالتفصيل في الصفحات التالية.



# الفصل العاشر

في

المشاكل المحاسبية المرتبطة بتملك الأصول طويلة الأجل

والاستغناء عن خدماتها

١ - مقدمة:

يطلق إصلاح الأصول طويلة الأجل Plant and Equipment أو الأصول طويلة الأجل المملوكة Properity plant and Equipment أو الأصول الثابتة Fixed assests على مجموعة الأصول الملموسة طويلة الأجل التي تستخدمها المنشأة في عملياتها. وتتميز تلك الأصول عن غيرها من الاستثمارات بأنها تستخدم في عمليات المشروع، فالأراضي التي تحتفظ بها المنشأة كموقع للمباني التي تعتمد القيام بها تعتبر إستثمارات وليست أصول طويلة الأجل، أما عند إقامة المبنى والبدء في استخدامه في أعمال المشروع، فإن نفس الأراضي تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل. وبما يميز تلك الأصول أيضاً أن المنشأة تحصل منها على خدمات خلال فترة محدودة من الزمن، فجميع الأصول طويلة الأجل فيما عدا الأراضي لها حياة إنتاجية محدودة، وبناء عليه فإن تكاليفها ينبغي تخصيصها على الفترات التي تستفيد من خدماتها.

وستناقش في هذا الفصل المشاكل المحاسبية المتعلقة بتملك الأصول الملموسة طويلة الأجل، وسنعرض أولاً لفكرة مختصرة عن الأقسام الرئيسية للأصول طويلة الأجل، وتحديد قيمتها، والعناصر التي تدرج ضمن تكلفة الأصل طويل الأجل وذلك بالنسبة للعناصر المختلفة من الأصول. وبعد ذلك نعرض لمشكلة الاستغناء

عن خدمات الأصول طويلة الأجل، ومبادلة تلك الأصول بغيرها، وذلك على النحو الوارد بالتفصيل في الصفحات التالية:

## ٢ - تصنيف الأصول المستخدمة في أعمال المشروع:

يمكن تقسيم الأصول التي تستخدم في أعمال المشروع إلى بعض المجموعات الرئيسية والمجموعات الفرعية، على النحو التالي:

أولاً: الأصول الملموسة **Tangible assets**: وهي الأصول التي يكون لها كيان مادي ملموس والتي تستخدم في أعمال المشروع وأهم هذه الأصول.

أ - المنشآت والتركيبات: ويُدْرَج ضمن هذه المجموعة جميع الأصول المادية المملوكة التي تستخدم في أعمال المشروع مثال ذلك الأراضي، والمباني الإنشاءات من جميع الأنواع، الآلات، التركيبات، الأثاث، والأدوات. وتتميز الأصول التي تدرج ضمن هذه المجموعة بخاصيتين رئيسيتين هما:

١ - أنها لا تفني في السلعة المنتجة أو المباعة، بمعنى أن الحصول على خدمات هذه الأصول لا يترتب عليه تغيير في خصائص الأصل المادية، فالمبنى الذي تستخدمه المنشأة في أعمالها أو الآلة المستخدمة في الإنتاج يترتب على استخدامها تعرضها للإهلاك وفي النهاية تفقد قدرتها على تأدية الخدمة بكفاءة مع بقاء هيكلها المادي وأجزائها دون تغيير، وذلك بعكس المادة الخام التي تفقد كيانها في السلعة المنتجة.

٢ - أن المنشأة تحصل على هذه الأصول عادة لاستخدامها في أعمالها وليس بقصد إعادة البيع. وهذا لا يمنع المنشأة من التخلص من الأصل في أي وقت ولكن هذا يعتبر عملية فرعية بالنسبة للغرض الرئيسي وهو إنتاج وتوزيع السلع والخدمات، وتتكون هذه الأصول من عنصرين هما:



١ - الأراضي : تكون الحياة الانتاجية للأراضي عادة غير محدودة، وبصفة عامة فإن قيمتها لا تتناقص بمضى الزمن. وتختلف الأراضي ايضاً عن الموارد الطبيعية التي تتعرض للنفاذ التدريجي في أنها لا تتعرض للنفاذ نتيجة لاستخدامها ويلاحظ أنه قد تطرأ بعض الظروف غير الطبيعية التي تؤثر في قيمة الأراضي مثال ذلك إغلاق بعض الطرق أو حدوث فيضان، أو غير ذلك من العوامل، ولكن على الرغم من ذلك فإن الأراضي تعالج محاسبياً على أنها ليست خاضعة للإهلاك.

٢ - الأصول الأخرى ذات الحياة الانتاجية المحدودة: ويدرج في هذه المجموعة جميع الأصول طويلة الأجل الأخرى التي تستخدم في أعمال المشروع، على أساس أن جميع تلك الأصول - فيما عدا الأراضي - يكون لها حياة انتاجية محدودة، ويتحول الاستثمار في هذه الأصول الى جزء من تكلفة السلعة المنتجة او المباعه خلال الحياة الانتاجية لها، وبالتالي فان هذا الاستثمار سيختفي نتيجة لعملية تخصيصه على تكلفة السلعة أو الخدمة.

ب - الأصول القابلة للنفاذ: وتشمل هذه المجموعة من الأصول على جميع الموارد الطبيعية التي تكون قابلة للنفاذ التدريجي خلال عملية استخراج العناصر التي تشتمل عليها مثال ذلك المناجم، وحقول البترول والغازات الطبيعية، والغابات. وتتحول تكلفة تلك الأصول وتكاليف تنميتها وتطويرها إلى أعباء دورية متمثلة في النفاذ التدريجي Depletion الذي يحمل على الإيرادات.

ثانياً - الأصول غير الملموسة Intangible assets: وهي الأصول التي تفتقد الكيان المادي الملموس، مثال ذلك حقوق الاختراع والتأليف والعلامات التجارية، وشهرة المحل، وتتكون هذه المجموعة من الأصول من عنصرين هما:

أ - الأصول غير الملموسة ذات الحياة الانتاجية المحدودة، فقد تكون حياة بعض الأصول غير الملموسة محدودة بمقتضى القانون أو بمقتضى بعض العقود، مثال

ذلك حقوق الاختراع وحقوق التأليف، ولهذا فإن قيمة تلك الأصول ينبغي ان تخصص على سنوات الاستفادة منها (Amortized).

ب - الأصول غير الملموسة التي لا تكون حياتها محدودة مثال ذلك الأسماء التجارية وتكاليف التنظيم، ومن الناحية النظرية فإن هذا النوع من الأصول لا ينبغي أن يخضع لعمليات التخصيص السنوي. ولكن في الحياة العملية غالباً ما يتم تخصيص تكلفتها على عدد محدود من السنوات.

وتشارك جميع الأصول طويلة الأجل في انها تمثل مصدراً للخدمات المستقبلية ولهذا فإن تكلفة تلك مثل هذه الأصول تعتبر مقياساً للمبلغ المستثمر في الخدمات المستقبلية التي ستحصل عليها المنشأة من الأصل. وتعكس تكلفة الأصل عند ثمنه قيمته التبادلية من البائع الى المشتري، ويستخدم المحاسبون، عادة، تلك التكلفة لاثبات قيمة الأصل على أساس أنها تتصف بالموضوعية، كما انها تعكس استثمار الوحدة المحاسبية مقابل الخدمات المستقبلية التي ستحصل عليها من الأصل.

وكلما استخدم الأصل في العمل والانتاج فإن تكلفته الأصلية تتعرض للتناقص نتيجة لحصول المنشأة على جزء من خدماته، ويطلق على هذا النقص إصطلاح الاهلاك، وسنعرض لموضوع الاهلاك بالتفصيل في الفصل القادم، وجدير بالذكر هنا انه بسبب طول الحياة الانتاجية لهذا النوع من الأصول فانه من الممكن ان تختلف قيمته السوقية عن قيمته الدفترية (التكلفة ناقصا الاهلاك)، وتحدث هذه الخلافات نتيجة للتقلبات في المستوى العام للأسعار (التغيرات في قيمة النقود)، أو بسبب زيادة (أو نقص) القيمة السوقية لبعض الأصول. وحينما تكون تلك التقلبات كبيرة يثار كثير من الجدل حول إستمرارية دلالة تكلفة الأصول غير المستهلكة لأغراض إعداد الميزانية العمومية وقياس الدخل الدوري، وسنعرض لهذا الموضوع باختصار في الفصل التالي ايضاً. وصحنا هنا أن نعرض لكيفية تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل، وهو ما سنتناوله بالتفصيل في القسم التالي.

### ٣ - تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل :

تكلفة الأصل طويل الأجل هي القيمة النقدية أو القيمة المقابلة أو المعادلة لها والتي تتحملها المنشأة لتملك الأصل وتهيئته لكي يصبح صالحاً للاستخدام ويتصف هذا التعريف بالبساطة والوضوح . ولكن تطبيقه عملياً يتطوّر على كثير من المشاكل، ويمكن تقسيم المشاكل الفرعية في هذه الصدد إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي ، أولاً تحديد العناصر التي تدرج ضمن تكلفة تملك الأصل ثم كيفية قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الأجل، وأخيراً كيفية معالجة التكاليف التي تتحملها المنشأة بعد تملك الأصل، وسنعرض لهذه المشاكل بالتفصيل في الصفحات التالية .

### ٣ - أ - العناصر التي تدرج ضمن تكلفة الأصل :

لا يعتبر الأصل كاملاً إلا إذا كان صالحاً لأداء الخدمة التي تملكته المنشأة من أجلها، ويلاحظ أن بعض الأصول تكون جاهزة بمجرد الحصول عليها، مثال ذلك الآلات الكاتبة والحاسبة، ولهذا فإن تكلفة هذا النوع من الأصول يمكن قياسها عن طريق دمج سعر الشراء طبقاً للفاتورة مع تكاليف النقل . ويوجد أصول أخرى تتطلب وقتاً حتى تصبح صالحة لأداء الخدمات المشتراة من أجلها، مثال ذلك تركيب آلة تجميع في مصانع السيارات الكبيرة، فهي تتطلب أولاً تجميعها وبناء قواعدها ثم تركيبها وفحصها، وبناء عليه فإن جميع النفقات المرتبطة بعمليات التجميع وبناء القواعد والتركيب والفحص منطقياً كجزء من تكلفة الأصل .

ويطلق إصطلاح النفقات الرأسمالية على جميع عناصر النفقات المدرجة ضمن تكلفة الأصل، وذلك تمييزاً لها عن عناصر النفقات الأخرى التي تعتبر مصروفات في الفترة التي تدفع فيها، والتي يطلق عليها إصطلاح المصاريف الإيرادية . وتعتبر التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الإيرادية في غاية الأهمية بالنسبة لقياس الدخل الدوري للمشروعات، ذلك لأنه إذا عولجت بعض التكاليف المتعلقة بتملك

الأصول ضمن مصاريف الفترة الجارية فانه سيترتب على ذلك نقص دخل الفترة الحالية، وزيادة دخل الفترات التالية التي تحصل على خدمات ذلك الأصل دون مقابل.

ويعتبر المعيار النظري للفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الإيرادية هو الحصول على الخدمات بالكامل خلال السنة الحالية، أو وجود بعض الخدمات المؤجلة من وراء تلك النفقات في السنوات التالية. وعلى الرغم من بساطة هذا المعيار إلا أن تطبيقه عملياً تكتفه كثيراً من الصعوبات. وتغلياً للاعتبارات العملية، فإن كثير من الشركات تعالج النفقات التي تقل عن حد معين (أقل من ١٠٠ جنيه مثلاً) كمصروفات إيرادية، وذلك للقضاء على المجهود الكتابي المتعلق بترحيل تلك المبالغ إلى حسابات الأصول وإدراجها ضمن أعباء الإهلاك، وفيما عدا الحالات التي تكون فيها تلك المبالغ الصغيرة ذات قيمة كبيرة عند تجميعها، فإن هذا الاجراء، إذا استخدم بصفة مستمرة، يعتبر إجراءً معقولاً وملائماً. وسنعرض فيما يلي للعناصر التي تدخل في تكلفة أهم أنواع الأصول باختصار.

الأراضي • تثار بعض المشاكل عند تحديد العناصر التي تدرج ضمن التكلفة الأصلية للأراضي وعموماً تتكون تكلفة تملك الأراضي من العناصر التالية: (١) ثمن الشراء الأصلي (٢) كل تكاليف التعاقد والتسجيل ونقل الملكية مثال ذلك عمولة الشراء، والمصاريف القضائية وأنعاب المحاماة وغيرها (٣) جميع تكاليف التمهيد والإصلاح والتحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحاً للاستخدام المرغوب (٤) تكاليف تحسين الأراضي التي تكون حياتها غير محدودة.

وقد يكون من الضروري في بعض الحالات الرجوع إلى عقد شراء الأراضي لتحديد التكلفة الأصلية لها، فقد ينص عقد الشراء على أن يدفع المشتري ٥٠٠٠٠ جنيه ثمناً للأرض، ويسدد الضرائب العقارية المستحقة عليها وقدرها ٣٠٠٠ جنيه،

ويسدد الرهن المستحق عليها وقدره ١٥٠٠ جنيه، في مثل هذه الحالة سيكون سعر شراء الأراضي هو ٥٤٥٠٠ جنيه وليس ٥٠٠٠٠ جنيه. وتدخل في تكلفة الأرض النفقات اللازمة لجعلها صالحة للاستخدام في الغرض المشتراه من أجله، مثال ذلك نفقات إزالة ما عليها من أشجار أو تكاليف التمهيد أو الردم، كما يلاحظ أن أي عناصر تباع نتيجة للقيام بهذه العمليات تعالج على أنها تخفيضاً لتكلفة الأراضي.

ويمكن أن تدرج تكاليف تحسين الأراضي ضمن رصيد حساب الأراضي، أو قد تدرج في حساب خاص يسمى حساب تحسينات الأراضي، مثال ذلك تكاليف إنشاء الطرق والممرات الداخلية، ويلاحظ أنه إذا كانت هذه التحسينات حياتها محدودة فإنها تدرج في حساب خاص وذلك لتسهيل حساب الاهلاك الخاص بها.

وجدير بالذكر أن الأراضي التي تحصل عليها المنشأة لاستخدامها في أغراض البناء المستقبلية، أو لاستخدامها كاستثمار لبعض الفوائض النقدية، لا يمكن أن تكون مستغلة في أعمال المشروع، ولهذا فهي لا تدرج ضمن مجموعة الأصول طويلة الأجل، ولكنها تعالج ضمن بند الاستثمارات، على أن يضاف إليها تكاليف الاحتفاظ بها مثل الضرائب، والفوائد وغيرها، وذلك حتى تستخدم تلك الأراضي في أغراض المشروع. وفي هذا التاريخ تحول تلك الأراضي من مجموعة الاستثمارات إلى مجموعة الأصول طويلة الأجل، وتعالج تكاليف الاحتفاظ بها حيثشذ باعتبارها من مصاريف المنشأة.

المباني: تكون التفرقة بين المباني والأراضي مهمة في بعض الحالات وذلك نظراً لتأثير ذلك على الاهلاك وعلى الدخل بالتالي، فعلى سبيل المثال إذا قامت المنشأة بالحصول على قطعة أرض عليها مبنى قديم وستقوم المنشأة بإزالة هذا المبنى القديم حتى يمكنها استخدامها لإقامة مبنى جديد عليها، فما هو الحكم في هذه الحالة بالنسبة لتكاليف إزالة المبنى القديم؟ هل تعتبر تكاليف الإزالة (بعد استبعاد المحصل من بيع

الانقراض بطبيعة الحال) جزء من المصاريف الجارية أم جزء من تكلفة المبنى الجديد؟ أم عنصر من عناصر تكاليف الأراضي؟ إذ عولجت هذه التكاليف كمصروف فستحمل على الإيرادات مباشرة، أما إذا اعتبرت جزء من تكاليف المبنى فانها ستحول إلى مصروف خلال سنوات الحياة الانتاجية للمبنى أما إذا اعتبرت جزء من تكاليف الأراضي فانها لن تعتبر مصروفات إطلاقاً ذلك لأن الأراضي غير خاضعة للاهلاك عادة. ولكن ما هي المعايير التي يمكن استخدامها في مثل هذه الحالات؟

إن المعيار الأساسي الذي يستخدم في مثل هذه الحالات هو هل يوجد علاقة سببية بين النفقة وأحد عناصر الأصول، بمعنى أنه ينبغي البحث في مدى ارتباط النفقة بالأصل الذي تملكته المنشأة، وبناء على ذلك فانه اذا حصلت المنشأة على قطعة أرض لإستخدامها في أغراض البناء، فان جميع التكاليف المتعلقة بوضع الأراضي في حالة تمكن من استخدامها في الغرض المشتراه من أجله تعتبر جزء من تكلفة الأرض، ولكن من ناحية أخرى فان تكاليف تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الأساس المطلوب لا تعتبر جزء من تكلفة الأرض.

ويستخدم المعيار السابق للتغلب على كثير من المشاكل التي تثار عند تحديد تكلفة البناء والتشييد وتكاليف تملك الأصول، مثال ذلك:

التكلفة	كيفية معالجتها واسباب ذلك:
١ - تكلفة المباني المؤقتة المقامة للاشراف على بناء الموقع الجديد، ولتخزين العدد والمواد أثناء عملية البناء.	تعتبر جزء من تكلفة المبنى الجديد ذلك لأنها تعتبر جزء من التكاليف الضرورية للبناء واقامة المبنى الجديد.
٢ - تكاليف إزالة مبنى قديم مملوك للمنشأة، (بما فيها القيمة	تعتبر هذه التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصل القديم. فهذه

الدفترية للمبنى القديم) وذلك لبناء  
مبنى جديد بعد أن أصبح المبنى القديم  
غير صالح للاستخدام.  
التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل  
القديم، وليس بالخدمات التي  
ستحصل عليها المنشأة من المبنى  
الجديد.

٣ - التأمين ضد المسؤولية المدنية  
المرتتبة عن عمليات البناء، (التأمين  
على الأخطار التي قد يتعرض لها الغير  
أثناء عملية البناء).  
تعالج هذه التكاليف كجزء من  
تكلفة المبنى الجديد، ذلك لأنها تعتبر  
تكاليف عادية وضرورية لوضع  
الأصل الجديد موضع التنفيذ.

وحينما تقوم المنشأة ببناء المبنى فإن تكلفة ذلك المبنى تتضمن جميع العناصر  
الضرورية لاستكمالها، وتشتمل عادة على أتعاب المهندسين الخاصة بالرسومات  
والإشراف، وتكاليف الحصول على ترخيص بناء، ومجموعة عديدة من عناصر  
التكاليف غير المباشرة الأخرى، وعند شراء المبنى فإن جميع التكاليف المرتبطة بالشراء  
مثل تكلفة فحص المبنى وتقييمه يتم رسملتها باعتبارها متعلقة بالخدمات التي  
سيقدمها الأصل في المستقبل.

ولا ينبغي أن تكون علاقة السبب والنتيجة السابق التعرض لها مبرراً لرسملة  
بعض الخسائر، فعلى سبيل المثال إذا تبين لاحدى المنشآت بعد شراء أحد المباني  
مباشرة أن المبنى يتطلب ضرورة إجراء بعض الإصلاحات الكبيرة، فإن معالجة  
تكاليف هذه الإصلاحات الكبيرة يتوقف على ظروف شراء المبنى وما إذا كان المشتري  
قد تحقق من الحاجة الى تلك الإصلاحات عند قيامه بالشراء أم لا، فإذا كان المشتري  
يعلم بوجود حاجة الى تلك الإصلاحات عند شرائه لهذا المبنى فإن تكلفة  
الإصلاحات في هذه الحالة تعالج باعتبارها جزء من تكلفة المبنى، على أساس أن

تكلفة مبنى قديم بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه واصلاحه وتجديده بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تشبه إلى حد كبير الحصول على مبنى مجدد بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه مباشرة. أما إذا كان المشتري قد قام بشراء المبنى على أساس أنه صالح للاستخدام دون الحاجة الى مثل هذه الاصلاحات، ولكنه تبين بعد ذلك وجود عيوب كثيرة فيه تتطلب ١٠٠٠٠ جنيه لاصلاحها، فان هذه النفقة في هذه الحالة لا يترتب عليها تحسينات أو إضافة للحياة الإنتاجية للأصل، ولهذا ينبغي أن تعالج على أنها خسارة.

وبنفس المنطق السابق يمكن الاعتراض على معالجة القيمة الدفترية للأصول المستبدلة نتيجة لعدم ملائمتها أو لتقدمها كجزء من تكلفة الأصول الجديدة أو كتكاليف مؤجلة لأنه من الصعب القول بأن الأصل الجديد ستكون قيمته أعلى، أو أن السنوات القادمة ستحصل على خدمات أكثر بسبب عدم ملائمة أو تقادم بعض الأصول غير المستخدمة. إن الفترات المستقبلية ستحصل على خدمات من تملك الأصل الجديد وليس من الاستغناء عن الأصل القديم أو الفشل في إهلاكه بالمعدلات الكافية. إن تأجيل تلك الخسائر أو رسميتها وإهلاكها على عدد من السنوات يعني تحميل دخل الفترات المستقبلية بأعباء إهلاك عن الأصول المستخدمة فيها، وعن أصول غير مستخدمة فيها.

الآلات والتركيبات: تشمل هذه المجموعة من الأصول على عناصر متعددة مثل الآلات الثابتة والمتحركة، الأثاث والمفروشات، السفن، السيارات من جميع الأنواع، والأدوات، والحاسبات الالكترونية والتركيبات المكتبية وغيرها. وينبغي مراعاة الدقة في تحديد تكلفة هذه العناصر من الأصول، حتى يمكن تخصيصها بطريقة سليمة على الدخل.

وفي كثير من الحالات تقوم المنشأة بتصنيع بعض الآلات أو ببناء الأصل بنفسها، وذلك لأنها قد تحقق بعض الوفورات عند القيام بتلك العملية، أو لضمان



جودة المبنى أو الأصل الذي يقام بهذه الطريقة ويشير بناء المنشأة للأصول بعض المشاكل المتعلقة بتخصيص التكاليف.

ويوافق المحاسبون بصفة عامة على رسملة جميع التكاليف المباشرة المتعلقة ببناء أو إنشاء الأصل، وتعرف التكاليف المباشرة في هذا المجال بأنها التكاليف التي لم تكن المنشأة تتحملها لولا القيام بالمبنى أو بتصنيع الآلة، وتشمل تكاليف المواد المستخدمة والعمل، وتكاليف التصميم والتكاليف الهندسية وغيرها. أما التكاليف غير المباشرة المتعلقة باقامة المبنى أو تصنيع الآلة فمعالجتها ليست موضع اتفاق بين المحاسبين.

تتركز المشكلة الرئيسية هنا حول ما إذا كانت التكاليف غير المباشرة التي لن تتغير نتيجة لبناء الأصل الثابت أو الآلة تعتبر جزء من تكلفة ذلك الأصل أو الآلة، من الطبيعي أن معظم المنشآت يكون لديها أقسام هندسية وإنشائية وتباشر تلك الأقسام أعمالها بالنسبة للأعمال العادية للمشروع، وأعمال الإنشاءات المتعلقة بالأصول، ولا جدال في أن تكاليف تلك الأقسام تخصص بين أعمال الصيانة العادية، وعمليات بناء الأصول. إن المشكلة المثارة هنا هي بالنسبة لقسم إنتاج عادي في المنشأة والذي يعمل في بعض الأحيان في عمليات إنشاء وبناء الأصول، ومن الطبيعي أن عملية بناء الأصل سيترتب عليها زيادة في بعض التكاليف غير المباشر إلى حد معين، ولكن هناك بعض عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة، والتي لن تتزايد نتيجة لعملية بناء أو إنشاء الأصل. وإذا خصصت تلك التكاليف الثابتة بين الإنتاج العادي وبين الأصل الذي يتم تصنيعه، فسيترتب على ذلك نقص متوسط التكلفة الصناعية للإنتاج خلال فترات تصنيع الأصول داخلياً، وسيرتفع الدخل قبل الضرائب بمقدار الجزء من التكاليف الثابتة المخصص على الأصول المقامة ذاتياً. وعموماً فإن البدائل المتاحة لمعالجة تلك التكاليف غير المباشرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

١ - لا تخصص أي تكاليف على الأصول التي تقوم المنشأة بإنشائها، وهذا الإجراء لا يتصف بالدقة، ذلك لأن هناك بعض عناصر التكاليف الصناعية التي تزداد نتيجة لبناء الأصول داخلياً، إن تحميل هذه الزيادة في التكاليف غير المباشرة

على عمليات المشروع العادية يترتب عليه تشوية القوائم المالية بتحميل المصروفات  
بجزء من النفقات الرأسمالية .

٢ - تحميل الأصول المقامة داخلياً بقيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة  
المضافة، وهذا الإجراء يعتبر مقبولا على أساس أن التكلفة الصناعية غير المباشرة  
المضافة هي التي تؤخذ في الاعتبار عند إتخاذ القرار الخاص بتصنيع الأصل داخلياً كما  
ان التكاليف الثابتة تعتبر تكاليف فترية، وستحملها المنشأة في جميع الحالات، وبناء  
عليه يمكن القول أنه لا يوجد علاقة سببية بين الأصل الذي يتم تصنيعه وبين  
التكاليف الثابتة . وتلقي هذه الطريقة قبولاً كبيراً من كثير من المنشآت والمحاسبين .

٣ - تحميل الأصول التي يتم تصنيعها بنسبة من جميع التكاليف الصناعية غير  
المباشرة، ويرى انصار هذا الرأي أن الغرض من تخصيص التكاليف هو ربط  
التكاليف المنتجة التي تحملتها المنشأة من خلال فترة معينة بالانتاج الذي يخص تلك  
الفترة، فإذا كان في إستطاعة المنشأة أن تقوم ببناء أصل وفي نفس الوقت ممارسة  
اعمالها العادية، فإن هذا يعني ان هناك فائدة من زيادة الانتاجية، وهذه الحقيقة ينبغي ان  
تنعكس في صورة زيادة الدخل . ويضيف انصار هذا الرأي ان تحميل التكاليف غير  
المباشرة على جزء فقط من النشاط المنتج معناه تجاهل الحقائق مما يؤدي إلى تخفيض  
تكاليف الأصول المقامة داخلياً، وعلى الرغم من وجهة هذا الرأي إلا انه لا يستخدم  
بشكل كبير في الحياة العملية .

ومن المشاكل الأخرى التي تثار عند قيام المنشأة ببناء وتصنيع أصولها مشكلة  
الفائدة المستحقة عن فترة التشيد . ففي خلال فترة التشيد يكون هناك أموال مجمدة  
في مواد وعمل، وتكاليف الانشاء الأخرى، هل تعتبر الفائدة على الأموال المقترضة  
لهذا الغرض جزء من تكلفة الأصل الذي يتم بناؤه؟ ويعتبر هذا الموضوع من  
الموضوعات الجدلية في النظرية المحاسبية .

فيرى المحاسبون بصفة عامة أن الفائدة تعتبر من التكاليف المالية المتعلقة  
بالحصول على الأموال وليس من تكلفة لحصول على الأصول، فعلى سبيل المثال إذا

حصلت إحدى المنشآت على أصل معين وسددت ثمنه نقداً، ثم هناك منشأة أخرى حصلت على نفس الأصل ولكن بأموال مقترضة تتحمل عنها فوائد فليس من المنطق ان نقول ان المنشأة الثانية لديها أصل أكثر قيمة من الأصل الذي تملكه المنشأة الأولى لمجرد انها تدفع فائدة على الأموال المقترضة لتمويل الأصل. ويمتد هذا التبرير الى الأصول التي تقوم المنشآت ببنائها او تصنيعها، ويترتب عليه عدم اعتبار الفائدة جزء من تكلفة الأصل.

أما وجهة النظر المعارضة للرأي السابق فتري أن الفائدة خلال فترة الإنشاء هي بمثابة جزء من تكلفة تملك خدمات الأصل المستقبلية، أنهم يرون ان ادارة المشروع وهي بصدد انشاء الأصول داخلياً لا بد وان تكون قررت أن القيمة الجديدة للأصل لا بد وان تكون كافية لتغطية جميع التكاليف بما فيها الفوائد، وأكثر من هذا فهم يضيفون ان الفائدة على الاستثمار ستكون مضافة على قيمة الأصل في حالة شرائه جاهزاً وخلاصة هذا الرأي انه لا يمكن اعتبار الفائدة على الأموال المستخدمة في الانشاء مصروفاً خلال فترة انشاء الأصل وقبل ان يبدأ الأصل في انتاج الخدمات، ولكن هذه الفائدة تعامل على أنها جزء من تكلفة الأصل الذي يتم انشاؤه.

ويمكن ان تمتد المناقشة السابقة الى البحث فيما إذا كان من الممكن ان تسجل المنشأة المكاسب المحققة من الأصول التي تقوم المنشأة ببنائها ذاتياً، بفرض ان أقل عرض مقدم للمنشأة للحصول على آلة معينة كان ٢٠٠٠ جنيه، ولكن المنشأة رأت تصنيع هذه الآلة داخلياً بتكلفة (مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة مضافة) قدرها ١٥٠٠٠ جنيه، قد يرى البعض، في حالة قيام المنشأة بتصنيع الآلة داخلياً، أن الآلة ينبغي ان تسجل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وأن المنشأة ينبغي ان تعترف بوجود ربح قدره ٥٠٠٠ جنيه، ولكن هذا القول يتعد كثيراً عن مفهوم التحقق في المحاسبة، فالربح يتحقق من استخدام الأصل والاستغناء عن خدمة. وليس من مجرد تملكه او الحصول عليه، ان الفرق بين التكلفة الخارجية وتكلفة الانشاء الداخلي

للأصل هي بمثابة وفورات ستحقق فقط من خلال اعباء الاهلاك المخفضة المترتبة على استخدام الأصل الذي قامت المنشأة ببنائه او تصنيعه.

### ٣- ب- كيفية قياس تكلفة-تملك الأصول:

عرضنا في الجزء السابق لبعض المشاكل المتعلقة بتحديد العناصر التي تدرج في تكلفة الأصول طويلة الأجل، وسنعرض هنا لكيفية قياس تكاليف الأصول في حالة عدم وضوح القيمة التي تتحملها المنشأة نتيجة لتملك تلك الأصول وعموماً يمكن القول ان الهدف من قياس تكلفة التملك هو تحديد النقدية او المقابل النقدي Cash equivalent الضروري للحصول على الأصل، وعموماً تتركز المشاكل في هذا الصدد حول تحديد معنى لفظ المقابل النقدي للأصول طويلة الأجل، وسناقش فيما يلي بعض المشاكل المتعلقة بتحديد ذلك المقابل النقدي للأصول.

الخصم النقدي: في حالة شراء الأصول بخصم نقدي نتيجة الدفع خلال فترة معينة فان اصطلاح المقابل النقدي لا بد وان يعني في هذه الحالة سعر الفاتورة مطروحاً منه الخصم، ففي حالة شراء آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية ٢٪ - ١٠ أون - ٣٠ يوم فانه يكون للمشتري حرية الاختيار بين ان يدفع ٩٨٠٠ جنية في خلال عشرة ايام، أو يؤجل الدفع لمدة عشرين يوم ويدفع ١٠٠٠ جنية بالكامل.

فاذا قامت المنشأة بالدفع خلال فترة الخصم فان الأصل سيسجل بمبلغ ٩٨٠٠ جنية، أما إذا لم تقم بالدفع خلال هذه الفترة فان العبء المضاف نتيجة الفشل في الاستفادة بالخصم، لا يمكن ان يعتبر جزء من تكلفة الأصل.

سداد قيمة الأصل على دفعات مؤجلة: في بعض الحالات يؤجل سداد ثمن الأصل إلى فترات طويلة من الزمن، فعلى سبيل المثال، قد تحصل المنشأة على أصل

معين، مقابل التزامها بدفع مبلغ ٢٥٩٠ جنيه في نهاية كل سنة ولمدة عشر سنوات. إذا افترضنا في تلك الحالة أن قيمة الالتزام المترتب على الحصول على الأصل وقيمة الأصل هي عبارة عن مجرد ضرب قيمة القسط السنوي في عدد السنوات (١٠×٢٥٩٠)، فإن معنى ذلك أننا نتجاهل أن هناك فوائد مأخوذة في الاعتبار في هذا الاتفاق. إن الوصول إلى القيمة التي تتخذ كأساس لاثبات تملك الأصل، في هذه الحالة، يتطلب ضرورة البحث عن المقابل النقدي لقيمة الأصل الآن، ربما استطعنا أن نصل نتيجة لهذا البحث أن هذا الأصل أو آخر مشابه له تماماً يمكن الحصول عليه بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه نقداً، في هذه الحالة سيكون هذا المبلغ هو مقياس التكلفة، أما إذا لم يكن من المستطاع الوصول إلى السعر النقدي للأصل بالطريقة السابقة، فإنه ينبغي تقدير سعر الفائدة الضمني الذي ينطوي عليه العقد، فيفرض أن العقد السابق ينطوي على سعر فائدة قدره ٥٪، فتكون القيمة الحالية لعشرة دفعات بمبلغ ٢٥٩٠ جنيه سنوياً هي ٢٠٠٠٠ جنيه تقريباً، في مثل هذه الحالة يمكن تسجيل الحصول على الأصل، وسداد قسط الستين الأولى والثانية على سبيل المثال كما يلي:

٢٠٠٠٠	من حـ / الآلات	تاريخ الحصول
٢٠٠٠٠	إلى حـ / عقد توريد الآلات المستحق	على الأصل
	إثبات شراء الآلات بعقد يتطلب دفع	
	مبلغ ٢٥٩٠ جنيه سنوياً لمدة عشر	
	سنوات، قيمتها الحالية بسعر فائدة ٥٪	
	هي ٢٠٠٠٠ جنيه.	

وعند سداد قسط العقد في نهاية السنة الأولى يظهر القيد على النحو التالي:

في نهاية السنة الأولى	من مذكورين حـ/ مصاريف الفوائد حـ/ عقد توريد الآلات المستحقة إلى حـ/ البنك (أو النقدية) إثبات الفائدة المستحقة على مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لمدة سنة وسداد جزء من الالتزام المستحق عن عقد توريد الآلات	٢٥٩٠	١٠٠٠ ١٥٩٠
--------------------------	--	------	--------------

أما في نهاية السنة الثانية فيظهر القيد على الصورة التالية:

في نهاية السنة الأولى	من مذكورين حـ/ مصاريف الفوائد حـ/ عقد توريد الآلات المستحق إلى حـ/ البنك (النقدية) إثبات سداد القسط المستحق من عقد توريد الآلات والفائدة على مبلغ (٢٠٠٠٠ - ١٥٩٠)	٢٥٩٠	٩٢٠ ١٦٧٠
--------------------------	--	------	-------------

واضح من القيد الأخير أن الفائدة حسبت على الرصيد المستحق بعد إستبعاد القسط المسدد في السنة السابقة، ومن الطبيعي أنه في نهاية السنة الثالثة ستحسب الفائدة على الرصيد المستحق بعد إستبعاد الأقساط السابق تسديدها، أو بصفة عامة يمكن القول أن الفائدة ستحسب على رصيد حساب عقد توريد الآلات المستحق في أول السنة، وذلك حتى يتم سداد هذا الرصيد في نهاية السنة العاشرة.

وجدير بالذكر أنه في حالة تأجيل المدفوعات إلى فترة صغيرة نسبياً، فإن الفائدة الضمنية في العقد ستكون صغيرة، ويمكن تجاهلها. أما إذا كانت الفترة طويلة والفائدة كبيرة، فإن تقدير القيمة النقدية لسعر الشراء سيوفر أساساً دقيقاً لقياس كل من تكلفة الأصل والالتزام المترتب عليها.

تملك المنشأة لمجموعة من الأم<sup>١</sup> في صفقة واحدة: قد تدفع المنشأة مبلغاً معيناً من المال للحصول على أكثر من أصل من الأصول، وفي حالة اختلاف الحياة الانتاجية لتلك الأصول، فانه من الضروري تخصيص المبلغ الاجمالي بين تلك الأصول وذلك لتوفير الأساس السليم لحساب الاهلاك، والمثال الشائع لهذه الحالة هو شراء مبنى مقام على قطعة أرض بثمان واحد للاثنين، فطالما أن حياة الأرض غير محددة وحياة المباني محدودة فلا بد من تخصيص التكاليف بينهما. وقد يكون هذا التخصيص واضحاً عند القيام بالشراء، كما في حالة حصول المنشأة على مبنى بالأرض المقام عليها قيمته ١٥٠٠٠٠ جنيه مع تخصيص ٥٠٠٠٠ جنيه للأرض و ١٠٠٠٠٠ جنيه للمباني. وفي الحالات التي لا يكون هذا التخصيص واضحاً عند الشراء. فانه يجب البحث عن دلائل تشير إلى القيمة النسبية وذلك كأساس لعملية التخصيص. ففي حالة إمكان تحديد قيمة أي من هذه الأصول بطريقة موضوعية فان قيمة الأصل الثاني تكون الفرق بين المجموع وقيمة هذا الأصل المعروفة. فعلى سبيل المثال اذا أمكن الوصول الى تقدير لقيمة المبنى في المثال السابق بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه، فان قيمة الأرض ستكون الباقي وقدره ٦٠٠٠٠ جنيه. ويمكن في بعض الحالات تقسيم القيمة الاجمالية بين الأراضي والمباني على أساس القيمة المأخوذة في الاعتبار بالنسبة لكل منها عند تقدير القيمة التجارية للمبنى بواسطة لجان التقدير المختصة.

الحصول على أصول مقابل اصدار اسهم: في بعض الحالات تصدر شركات المساهمة جزء من أسهمها مقابل الحصول على بعض الأصول، ولا يكون الأساس السليم لاثبات تلك العمليات واضحاً دائماً. ان قيمة الأصول في هذه الحالة تكون هي القيمة المقابلة التي تحصل عليها من الأسهم المصدرة، بمعنى أن قيمة الأصول هي التي تحدد قيمة الأسهم المصدرة، ولكن من ناحية أخرى فان القيمة السوقية

للأسهم المصدرة مقابل الأصول تعتبر مقياساً لتكلفة الفرصة البديلة للأصول، ولهذا فإن المحاسب يواجه بمشكلة تحديد تقييم لكل من (١) قيمة الأصول (٢) قيمة الاسهم المصدرة مقابلها. ومن المتوقع ان تكون القيمتين متساويتين ولكن إذا لم يحدث ذلك فانه ينبغي الاختيار بينهم.

إن الأسهم تمثل حق في صافي أصول المشروع بما فيها الأصول المشتراة (مقابل اسهم)، وبناء عليه فإن القيمة السوقية للأسهم المصدرة ليست متغيراً مستقلاً تماماً على أساس انها تعتمد لدرجة معينة على الأصول التي تملكها المنشأة (مقابل اسهم)، ونتيجة لهذا التبرير فإن الاختيار الأول (بين قيمة الأصول وقيمة الأسهم) ينبغي ان يكون تحديد قيمة مستقلة للأصول التي تملكها المنشأة مقابل اسهم عن طريق التقدير أو العطاءات السابقة أو غير ذلك من القرائن الموضوعية التي تساعد في الوصول، الى قيمة تلك الأصول، فعل سبيل المثال اذا حصلت المنشأة على مبنى قدرت قيمته بصفة مستقلة بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه وذلك مقابل إصدار أسهم قيمتها ٥٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٥ جنيه) فإن تسجيل هذه العملية يكون على الصورة التالية:

٧٥٠٠٠	من حـ/ المباني والتركيبات	تاريخ الحصول
	إلى مذكورين	على الأصل
٥٠٠٠٠	حـ/ رأس المال	
٢٥٠٠٠	حـ/ رأس المال المدفوع زيادة عن القيمة الاسمية أو حـ/ علاوة إصدار الأسهم	
	إثبات إصدار ١٠٠٠٠ سهم قيمة كل منها ٥ جنيه مقابل الحصول على مباني وتركيبات قيمتها ٧٥٠٠٠ جنيه	



ويلاحظ أنه في بعض الحالات يكون من السهل الوصول إلى قيمة يمكن الاعتماد عليها للأسهم بدرجة أكبر من الوصول إلى قيمة للأصول، وخاصة في الحالات التي تكون الأسهم فيها مقيدة في بورصة الأوراق المالية ويجري فيها تعامل بصفة مستمرة، في مثل هذه الحالات يمكن أن يرى المحاسب الاعتماد على قيمة الأسهم كدليل مباشر للثمن المدفوع للحصول على الأصول.

### ٣ - ح - التكاليف المرتبطة بالأصول بعد تملكها:

تتحمل المنشأة كثيراً من الأعباء المتعلقة بالأصول طويلة الأجل أثناء حياة تلك الأصول، وتكون المشكلة بالنسبة لتلك التكاليف هي هل تحمل على إيرادات الفترة أو هل يتم رسملتها وإضافتها للأصول، إن حل هذه المشكلة يتطلب كثيراً من الحكم الشخصي والتفسير السليم لمضمون كل منها. ويمكن القول بصفة عامة أن النفقات التي يترتب عليها الحصول على خدمات إضافية من الأصل أو الحصول على خدمات أكثر قيمة من الأصل، أو امتداد الحياة الانتاجية للأصل يجب أن تعامل على أنها نفقات رأسمالية، ومن ناحية أخرى فإن النفقات الضرورية للاحتفاظ بالأصول في حالة تشغيله جيدة تعامل على أنها مصاريف إيرادية متعلقة بإنتاج الإيرادات في الفترة التي تتحملها فيها المنشأة، وسنعرض فيما يلي لبعض المشاكل المتعلقة بتطبيق تلك القاعدة.

**الإضافات للأصول:** الإضافات هي بمثابة أصول جديدة مستقلة أو امتداد للأصول القائمة، مثال ذلك بناء جناح جديد لأحد المباني القائمة، أو إضافة وحدة إنتاجية جديدة للمصنع، ولا تثير تلك الإضافات مشاكل محاسبية جديدة ويلاحظ أنه إذا كانت الإضافات يترتب عليها توسيع وحدة إنتاجية قديمة، فإن المشكلة الرئيسية ستكون تحديد ما إذا كان هناك جزء من الخدمات المتوقعة من الأصل القديم قد فقدت أو استبعدت في عملية التجديد، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك توسيع للمبنى فانه يترتب على ذلك أن أجهزة التدفئة والتكييف القديمة لا بد وان تستبعد وسيحل محلها أجهزة جديدة نفي باحتياجات المبنى الجديد. في مثل هذه الحالات ينبغي أن يصاحب عملية إثبات الإضافات الجديدة في الدفاتر إثبات القيود المتعلقة

بالتخلص من أجهزة التدفئة القديمة والاهلاك المتعلق بها والربح أو الخسارة المحققة، مع ملاحظة أن الخسائر المترتبة على تلك العملية لا يمكن أن تعامل على أنهم جزء من تكلفة الإضافات.

**التحسينات والتجديدات والاحلال:** تحسينات وتجديدات وإحلال الأصول طويلة الأجل هي بمثابة نفقات غير عادية تضيف إلى الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصل، وستكون الاضافة إلى خدمات الأصل متمثلة في إمتداد حياته، أو زيادة معدل الإنتاجية أو تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة، أو بعبارة أخرى قد يترتب عليها زيادة كمية خدمات الأصل أو تحسين تكلفة إنتاج الوحدة باستخدام خدمات الأصل، مثل هذه النفقات ترتبط بخدمات الأصل المستقبلية وبناء عليه تحمل على الإيرادات في الفترات التي تستفيد من خدمات الأصول.

وقد تكون التحسينات في الأصول عن طريق إحلال أجزاء جديدة في الأصل وحينئذ يطلق عليها إصطلاح الإحلال، ولكن التفرقة بين تلك الاصطلاحات المختلفة ليست واضحة في معظم الحالات، ولهذا غالباً ما يشار الى النفقات المتعلقة بتلك الأعمال بالاصطلاح تجديد الأصول، أو تعمير الأصول وجعلها في وضع أحدث plant modernizatoion، خاصة في حالات العمرات الكبيرة المتعلقة بتلك الأصول.

وطالما أن عمليات تجديد الأصول طويلة الأجل تنطوي على إستبدال بعض أجزاء تلك الأصول بغيرها، فإن الاجراء السليم هو إستبعاد تكلفة الجزء القديم من حساب الأصل، وإستبعاد الاهلاك المجمع المتعلق به من حساب مجمع الاهلاك وتجديد ربح أو خسارة العملية، وإضافة تكلفة الأجزاء الجديدة الى رصيد حساب الأصل. أما إذا كانت عملية التجديد تنطوي فقط على بعض التعديلات في الأصول فإن تكلفة تلك العمليات ينبغي أن تضاف الى القيمة الدفترية للأصل سواء عن طريق تحميلها إما لحساب الأصل أو لحساب مجمع الاهلاك.

إن المحاسبة على الأصول تحسن بشكل كبير إذا كان هناك تمييزاً بين الأجزاء الرئيسية لتلك الأصول وخاصة في مجال حساب أقساط الاهلاك، فعلى سبيل المثال

إذا كان هناك ثلاجة كبيرة لحفظ الأطعمة في إحدى المنشآت التجارية حياتها الانتاجية ٢٠ سنة، ولكنها تتطلب موتور جديد كل ٥ سنوات، فإن الاحتفاظ بحساب واحد لتلك الثلاجة سترتب عليه مشكلة بالنسبة لعملية إحلال للموتور كل خمس سنوات، إن الحل الأمثل في مثل هذه الحالة هو استخدام حسابين أحدهما لثلاجة التبريد والآخر لموتور ثلاجة التبريد على أن يستهلك الأول خلال ٢٠ سنة أما الثاني فيستهلك على ٥ سنوات فقط، فيفرض أن المنشأة حصلت على تلك الثلاجة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه منها ٤٠٠٠ جنيه للموتور فقط وأنها تبين أن الموتور ينبغي إحلاله في نهاية السنة الرابعة بمبلغ ٦٦٠٠ جنيه، على أساس أنه سيستمر في العمل لمدة ست سنوات في هذه الحالة، إن القيود المحاسبية بافتراض وجود حسابين للأصل تظهر على الصورة التالية في نهاية السنة الرابعة.

نهاية السنة الرابعة	من مذكورين	
	ح/ مجمع الاهلاك - موتورات أجهزة التبريد	٣٢٠٠
	ح/ خسائر استبدال موتورات أجهزة التبريد	٨٠٠
	إلى ح/ أجهزة التبريد - موتورات إثبات الخسائر المترتبة على الاستغناء عن موتور جهاز التبريد	٤٠٠٠
	من ح/ أجهزة التبريد - موتورات إلى ح/ البنك (التقدي)	٦٦٠٠
	إثبات الحصول على موتور جديد لجهاز التبريد.	

وسيكون قسط إهلاك الموتور الجديد (قسط ثابت) ١١٠٠ جنيه  
(٦٦٠٠ ÷ ٦).

ويلاحظ أن تلك العمليات لم تؤثر على حساب أجهزة التبريد الآخر الذي يظل في الدفاتر كما هو، ولا شك أن هذا الاجراء يساعد المحاسب على تصميم الحسابات بشكل يعكس الحقائق الواقعية، وتسجيل أخطاء الاهلاك المتعلقة بالموتور الأول، وتوضيح التكلفة المرتفعة للموتور الجديد، وحساب الاهلاك على أساس الانتاجية المتوقعة للموتور الجديد.

أما بالنسبة للنفقات الرأسمالية التي لا يترتب عليها إحلال أحد أجزاء الأصل بغيره، أو التي يترتب عليها فقط زيادة طاقة الأصل أو زيادة كفاءته، دون أن يترتب عليها زيادة حياته الانتاجية فانها ينبغي أن تحمل على حساب الأصل، على أن تستهلك على الفترة الباقية من حياته الانتاجية، وتشبه المعالجة هنا حالة الاضافات للأصول.

أما فيما يتعلق بالنفقات المتعلقة بتجديد الأصول فانها تحمل عادة على حساب مجمع الاهلاك الخاص بالأصل، ويرجع السبب في تلك المعالجة إلى أن تلك النفقات سيترتب عليها إمتداد الحياة الانتاجية للأصل، وبناء عليه إسترداد جزء من تكلفة الخدمات المستفدة قبل ذلك. إن تخفيض مجمع الاهلاك يعني انه ينبغي أن تطول الفترة اللازمة لاهلاك الأصل بالكامل، ومن المفروض أن الطول المطلوب يتمشى مع الامتداد المتوقع للحياة الانتاجية نتيجة لنفقات التجديد وتجدر الإشارة الى أن هذا الاجراء لا يمكن إستخدامه في حالة وجود عمليات تجديدات وإحلال وإغما تعالج تلك العمليات على نحو ما سبق أن ذكرنا قبل ذلك.

**تكاليف الإصلاحات والصيانة العادية:** غالباً ما تتطلب الأصول مصاريف صيانة وإصلاحات عادية طوال حياتها الانتاجية، وذلك للمحافظة عليها في وضع انتاجي كفاء، وتتميز تلك النفقات بأنها لا تضيف الى قيمة الأصل، ولا يترتب عليها زيادة في الحياة الانتاجية لتلك الأصول. وتعالج نفقات الصيانة والإصلاحات العادية كمصروفات جارية على أساس أن عمليات الصيانة العادية تكون بمثابة أنشطة متكرر وأن تكاليفها تكون مرتبطة بالدخل الجاري. الا انه يلاحظ أن الإصلاحات غير العادية الناتجة عن الحوادث أو الحرائق ينبغي أن تعالج على أنها خسارة وخاصة في الحالات التي لا يكون فيها تأمين ضد الحريق والحوادث. ان

معالجة عمليات الصيانة والإصلاحات غير العادية كمصروفات يترتب عليها تشوية قائمة الدخل.

وحق يتحقق التجانس فيما يتعلق بالمبالغ المحملة على كل سنة من سنوات الحياة الانتاجية للأصل، ترى بعض الشركات تحميل كل سنة من السنوات بمبلغ ثابت يرحل إلى حساب مخصص الإصلاحات والصيانة، على أن يحمل هذا المخصص بجميع المصاريف الفعلية للصيانة على نحو ما سبق أن رأينا في الجزء الأول من تلك السلسلة.

ويعترض بعض المحاسبين على الإجراء الخاص بتكوين مخصص للصيانة، على أساس أنه إجراء يترتب عليه فقط التجانس في إظهار الإيرادات من سنة لأخرى خاصة فيما يتعلق بتأثير مصاريف الصيانة، كما أنه يترتب عليه إخفاء الحقيقة الخاصة بزيادة نفقات الصيانة الفعلية كلما تقدم الأصل في العمر، ويشك بعض الكتاب في إمكان تقدير مصاريف الصيانة بشكل يمكن الاعتماد عليه، وأخيراً فإن إظهار مخصص الإصلاحات في الميزانية يثير بعض المشاكل، فمن الطبيعي أن الرصيد الدائن في هذا المخصص لا يمكن إعتباره جزء من حقوق الملكية، على أساس أنه ليس من المنطق في شيء تحمل حساب مصروف وتزيد حقوق الملكية، كما أنه لا يمكن وضعه ضمن الإلتزامات على أساس أنه لا يوجد في تاريخ الميزانية إلتزام على المنشأة. إن معالجة هذا المخصص كحساب للتقييم بمعنى أنه يطرح من أويضاف على قيمة الأصل الخاص به، تفترض انه في حالة وجود رصيد دائن في حساب المخصص (نتيجة لنقص الصيانة الفعلية عن المقدرة) انه يوجد إنخفاض في قيمة الأصل الدفترية تعتبر أفضل طريقة للمعالجة، خاصة وأن الرصيد المدين لحساب المخصص يعامل كأصل ويكون له معنى الإصلاحات المدفوعة مقدماً.

#### ٤ - الاستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل :

تلخص المعالجة المحاسبية السليمة لعمليات الاستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل في الخطوات التالية: (١) إستكمال السجلات المحاسبية فيما يتعلق بآثبات إهلاك الأصل المباع أو المستغني عنه حتى تاريخ الاستغناء عن الأصل. (٢)

استبعاد جميع البيانات المتعلقة بالأصول المستبعدة من الحسابات، بفرض أن إحدى الآلات التي كانت تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه منذ ثماني سنوات والتي تستهلك بواقع ١٠٠٠ جنيه سنوياً، وفي منتصف السنة التاسعة ثم بيعها بمبلغ ١٧٥٠ جنيه فإن هذه العملية تعالج باستخدام القيود التالية:

٥٠٠	من ح/ أعباء الإهلاك	تاريخ البيع
٥٠٠	إلى ح/ مجمع إهلاك الآلات	
	إثبات الإهلاك عن الآلة المباعة حتى تاريخ البيع.	
	من مذكورين	
٨٥٠٠	ح/ الإهلاك المجمع عن الآلات	
١٧٥٠	ح/ البنك (النقدية)	
١٠٢٥٠	إلى ح/ الآلة المباعة	
	إثبات إهلاك الآلة المباعة والنقدية	
	المحصلة من عملية البيع.	
	من ح/ الآلة المباعة	
١٠٢٥٠	إلى مذكورين	
١٠٠٠٠	ح/ الآلات	
٢٥٠	ح/ الربح المحقق من بيع الآلة	
	إثبات تكلفة الآلة المباعة والربح المحقق	
	من عملية البيع.	

إن التفسير السليم للأرباح والخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمات الأصول ليس مؤكداً دائماً، ذلك لأنه لو نظرنا إلى أن تلك الأرباح أو الخسائر ترجع إلى الأخطاء في تقدير الحياة الانتاجية أو قيمة الخردة المتبقية، فإن المكسب أو الخسارة تعتبر تصحيحاً لأرباح السنوات السابقة بصفة تقريبية، أما إذا اعتبرنا هذه الأرباح أو

الحسارة مرتبطة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار، فإنها تعتبر بمثابة عناصر عارضة وتدرج ضمن الدخل المحقق عن السنة التي تحدث فيها عمليات الاستغناء عن الأصول. ويسبب صعوبة فصل أخطاء التقدير عن التغيرات في مستوى الأسعار، فإن هذه العناصر تعالج عادة (خاصة في الحالات التي تكون فيها كبيرة) كعناصر شاذة في قائمة الدخل.

وفي بعض الحالات قد يتم الإستغناء عن خدمات الأصل القديم عن طريق مبادلتها بأصل جديد، في مثل هذه الحالة تتداخل عمليات الاستغناء عن الأصل القديم مع عملية إثبات الحصول على الأصل الجديد. وتنحصر المشكلة المحاسبية الرئيسية هنا في توافر الأدلة اللازمة للاعتراف بوجود ربح أو خسارة من عملية الاستغناء عن خدمات الأصل القديم. ويواجه المحاسب عند محاولة التغلب على تلك المشكلة وتسجيل عملية تبادل الأصل القديم بأصل جديد بوجود ثلاثة بدائل فيما يتعلق بقيمة الأصل القديم عند إتمام عملية التبادل وهي: (١) قيمته الدفترية (٢) الخصم الذي يقرره بائع الأصل الجديد مقابل حصوله على الأصل القديم (٣) تقدير معقول بقيمة الأصل السوقية. وستوقف المعالجة المحاسبية على اختيار أي قيمة من تلك القيم الثلاثة، بفرض وجود البيانات التالية المتعلقة بعملية إستبدال أصل قديم بغيره في حالتين مختلفتين:

الأصل القديم (الطرق المختلفة لتحديد قيمته):

الحالة الأولى الحالة الثانية

جنيه	جنيه	
		أ - صافي القيمة الدفترية (٢٤٠٠٠) جنيه تكلفة -
٨٠٠٠	٨٠٠٠	١٦٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك)
		ب - الخصم الذي قرر البائع منحه للمنشأة
٧٦٠٠	١٢٠٠٠	مقابل الحصول عليه
٧٠٠٠	١٠٨٠٠	ج - القيمة السوقية المقدرة في تاريخ الاستبدال
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	قيمة الأصل الجديد
٢٢٤٠٠	١٨٠٠٠	النقدية المطلوب دفعها

واضح من تلك البيانات أنه إذا أخذنا القيمة الدفترية كأساس لتحديد قيمة الأصل القديم، فإنه لن يكون هناك مكسب أو خسارة عند تسجيل عملية الاستبدال، وستكون القيمة المتخذة كأساس لقيد الأصل الجديد هي النقدية المدفوعة مضافاً إليها القيمة الدفترية للأصل القديم وهي ٢٦٠٠٠ جنيه في الحالة الأولى (٨٠٠٠ + ١٨٠٠٠ جنيه)، أما إذا أخذنا قيمة الخصم الذي يقرر بائع الأصل الجديد منحه مقابل الحصول على الأصل القديم كأساس لتحديد قيمته، فسيكون هناك مكسب أو خسارة بمقدار الفرق بين ذلك الخصم وبين القيمة الدفترية للأصل القديم، ويبلغ هذا المكسب بالنسبة للحالة الأولى ٤٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠ - ٨٠٠٠ جنيه) وسيتم تسجيل الأصل الجديد بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه في هذه الحالة (١٨٠٠٠ + ١٢٠٠٠ جنيه) وفي الحالة الثانية يكون هناك خسارة قدرها ٤٠٠ جنيه (٨٠٠٠ - ٧٦٠٠ جنيه)، على أن يسجل الأصل هنا أيضاً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه (٢٢٤٠٠ + ٧٦٠٠ جنيه).

أما إذا اعتبرنا القيمة السوقية المقدرة هي بمثابة القيمة الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ربح أو خسارة عملية الاستغناء عن خدمات الأصل، فسيكون هناك ربح قدره ٢٨٠٠ جنيه عند عملية الاستبدال (١٠٨٠٠ - ٨٠٠٠ جنيه) في الحالة الأولى، ويتم تسجيل الأصل في هذه الحالة بمبلغ ٢٨٨٠٠ جنيه (١٠٨٠٠ + ١٨٠٠٠ جنيه). وسيكون هناك خسارة في الحالة الثانية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه (٨٠٠٠ - ٧٠٠٠ جنيه) وسيسجل الأصل في هذه الحالة بمبلغ ٢٩٤٠٠ جنيه (٧٠٠٠ + ٢٢٤٠٠ جنيه).

واضح ان استخدام اي من القيم الثلاثة ترتب عليه الحصول على نتائج مختلفة، وهذا يقودنا إلى التساؤل عن أكثر تلك القيم دلالة. في حقيقة الأمر تعتبر القيم الدفترية أقل تلك القيم دلالة عند عملية التبادل، إن إعتبار القيمة الدفترية للأصل القديم كجزء من تكلفة الأصل الجديد يترتب عليه ترحيل الأخطاء المتعلقة بحساب الاهلاك في الماضي، وإخفاء أي مكاسب أو خسائر حقيقية خاصة بالاستغناء عن الأصول طويلة الأجل، وعلى الرغم من ذلك فإن تلك الطريقة يستخدمها كثير من المحاسبين ويكون تبرير ذلك الاستخدام عادة انه من الممكن قبول الأخطاء غير



الكبيرة لتحقيق البساطة في عمليات التسجيل، ولكن إذا كانت الأخطاء كبيرة فإنه لا يمكن التذرع بسهولة بالمعالجة المحاسبية لتبرير تشويه قوائم الدخل في الفترة الحالية وفي المستقبل.

ولا يسلم استخدام الخصم المقرر على تبادل الأصول بغيرها كأساس لتحديد قيمة الأصول القديمة من النقد، على أساس أن موردي الأصول غالباً ما يبالغون في تحديد هذا الخصم وذلك كأساس غير مباشر لتخفيض سعر بيع الأصول الجديدة، ففي بعض الحالات قد يرفع مورد الأصول الجديدة سعر الأصل الجديد عمداً وذلك حتى يمكن إعطاء خصومات كبيرة على عمليات الاستبدال، وبناء عليه لا يمكن استخدام الخصم المقرر على الأصول القديمة كأساس لتحديد قيمة تلك الأصول، ولكنها يمكن أن تستخدم فقط في حالة عدم إمكان الوصول إلى قيمة أخرى.

إن استخدام القيمة السوقية للأصل القديم في تاريخ الاستبدال كأساس لإثبات عملية الاستبدال يؤدي إلى تحديد تكلفة الأصل الجديد وفقاً لما تساويه فعلاً من الناحية الاقتصادية، وستكون قيمة الأصل الجديد هي النقدية المدفوعة في سبيل الحصول عليه بالإضافة إلى القيمة السوقية للأصل القديم. وستنتهي المعالجة المحاسبية للأصل القديم بمجرد إعتبار الفرق بين القيمة الدفترية وقيمتها السوقية بمثابة ربح أو خسارة ناتجة عن الاستغناء عن خدمات ذلك الأصل، ولا شك أن العيب الرئيسي لهذه المعالجة ينحصر في كيفية الوصول إلى قيمة سوقية للأصول المختلفة وخاصة في الحالات التي لا يكون هناك فيها سوق كبير بالنسبة لها.

وفي بعض الحالات قد تكون المنشأة مضطرة إلى الاستغناء عن خدمات أصولها طويلة الأجل بسبب ما تتعرض له من حوادث مثل الحرائق أو الزلازل أو الفيضانات أو غيرها، في مثل هذه الحالات ينبغي تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة، كما ينبغي إستبعاد مبالغ تلك الأصول من الدفاتر، فعلى سبيل المثال إذا قررت الحكومة نزع ملكية مبنى مملوك للمنشأة مقابل دفع تعويض قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه، فإذا كان رصيد هذا المبنى في الدفاتر ٦٠٠٠٠ جنيه والأرض ٤٠٠٠٠ جنيه والأهلاك المجموع على المباني ٣٠٠٠٠ جنيه، فإن هذه العملية يتم إثباتها باستخدام القيد التالي:

تاريخ الاستيلاء	من مذكورين		
على الأصل	ح/ البنك (النقدية)	١٥٠٠٠٠	
وتسديد	ح/ الاهلاك المجمع على المباني	٣٠٠٠٠	
التعويض	الى مذكورين		
	ح/ المباني	٦٠٠٠٠	
	ح/ الأراضي	٤٠٠٠٠	
	ح/ الربح الناتج عن نزع ملكية المبني	٨٠٠٠٠	
	إثبات نزع ملكية المبني والربح المحقق		
	من العملية.		

وتجدر الإشارة الى أن معظم المنشآت تقوم بالتأمين على أصولها طويلة الأجل مقابل ما تتعرض له من اخطار الحريق والحوادث والسرقة، وتنص معظم وثائق التأمين على تعويض المنشأة ليس على أساس القيمة الدفترية للأصول ولكن على أساس القيمة السوقية للأصول التي تتعرض لمثل هذه الحوادث، ولهذا فان معالجة هذه العمليات لن تختلف كثيراً عن الحالة السابقة.

## أسئلة وتمارين على الفصل العاشر

### أولاً: الأسئلة

- ١ - عرف المقصود بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول القابلة للنفاد مع إعطاء بعض الأمثلة بالنسبة لكل منها.
- ٢ - ما هي مبررات استخدام التكلفة كأساس لتسجيل الأصول في الدفاتر؟
- ٣ - كيف يمكن تحديد تكلفة الأصول طويلة الأجل من الناحية المحاسبية، وما هي المشاكل التي يواجهها المحاسب في هذا المجال؟
- ٤ - ما هو المقصود بالنفقات الرأسمالية والمصاريف الإيرادية؟، وكيف ترتبط تلك العناصر بفكرة تحقق الدخل ومقابلة الإيرادات بالمصروفات؟
- ٥ - بين أي من العناصر التالية تعتبر نفقات رأسمالية، وبين كيف تعالج العناصر غير الرأسمالية.

- تكاليف تقييم قطعة أرض قررت المنشأة شرائها.
- تكاليف تركيب بعض الآلات، بما في ذلك بعض المواد المفقودة أثناء تجربة الآلات.
- غرامة أشغال طريق نتيجة لتراكم مواد البناء بالطريق العام.
- الضريبة العقارية المتأخرة على قطعة أرض مشتراة.
- تكاليف صيانة الآلات والتركيبات.
- تكاليف تحريك وإعادة تركيب الآلات.
- تكاليف اصلاح مبنى قامت المنشأة بشرائه ولم تكتشف الحاجة إلى الاصلاح الا بعد شراء المبنى.
- تكاليف إزالة مبنى قديم قامت المنشأة باستخدامه لمدة ٢٥ سنة واستهلكته بالكامل وذلك تمهيداً لبناء مبنى جديد.
- قسط التأمين ضد الأضرار التي قد تحدث للغير أثناء عملية البناء.

٦ - بينا أن رسملة الفوائد المتعلقة بالأموال المقترضة خلال فترة إنشاء الأصول يعتبر إجراءً محاسبياً مقبولاً، إلا أن اضافة الفائدة على أقساط عقود توريد الأصول لمدة طويلة لا يعتبر إجراءً مقبولا، فرق بين هاتين الحالتين وبين كيفية معالجة كل منها.

٧ - ناقش باختصار المشاكل المحاسبية المرتبطة بالموضوعات التالية، وبين الإجراء السليم لمعالجتها:

- ( أ ) تملك مجموعة من الأصول صفقة واحدة.
- (ب) تملك بعض الأصول مقابل إصدار سندات أو أسهم.
- (ج) الحصول على بعض الأصول مقابل بعض الأصول الأخرى ذات الحياة الإنتاجية المحدودة.

٨ - إشرح باختصار المعالجة المحاسبية للعناصر التالية:

- ( أ ) الإضافات للأصول.
  - (ب) تحسينات للأصول، وتجديداتها، وإحلال اجزائها بأجزاء جديدة.
  - (ج) الإصلاحات والصيانة العادية.
  - ( د ) الإصلاحات غير العادية الناتجة عن حدوث حريق.
- ٩ - بين أفضل معالجة لمخصص مصاريف الإصلاحات العادية في الميزانية العمومية.
- ١٠ - إشرح كيفية معالجة المكاسب او الخسائر الناتجة عن الاستغناء عن خدمات الأصول طويلة الأجل.

١١ - بين اوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية باختصار:

- تستمر دلالة تكلفة الأصل كأساس للمحاسبة عليه طوال الحياة الإنتاجية له.
- بينا أن النفقات الرأسمالية تؤثر فقط على قائمة المركز المالي، فان المصاريف الايرادية تؤثر فقط على قائمة الدخل.

- يكون معيار التفرقة بين النفقات الرأسمالية والمصاريف الايرادية هو الحصول على الخدمة منها بالكامل خلال السنة الجارية أو إمتداد الخدمات لأكثر من فترة محاسبية.
- تضاف تكلفة تحسين الأراضي المشتراة على رصيد حساب الأراضي باستمرار.
- يمكن إدراج الأراضي والمباني في حساب واحد بدفتر الأستاذ العام.
- تعالج تكاليف إصلاح المباني في حساب واحد بدفتر الأستاذ العام.
- تعتبر خسائر التخلص من الأصول القديمة جزء من تكلفة الأصول التي تحمل محلها.
- يكون إجراء المحاسبي السليم بالنسبة للأصول التي تقوم المنشأة ببنائها هو تحميلها بجميع تكاليفها المباشرة وغير المباشرة بما فيها الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة.
- ينبغي الاعتراف بالأرباح المحققة على عملية انشاء الأصول داخلياً.
- الفائدة على عقود توريد الأصول على فترات طويلة تعتبر جزء من تكاليف الحصول على تلك الأصول.
- القيمة السوقية للأسهم المصدرة مقابل أصول هي أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول.
- تكاليف إعادة ترتيب الأصول تعتبر جزء من تكلفة تلك الأصول.
- الاصلاحات غير العادية التي يترتب عليها زيادة الحياة الانتاجية للأصل تخصم على حساب مجمع الإهلاك عادة.
- الربح الناتج عن التخلص من الأصول يرجع الى أخطاء في حساب الاهلاك عادة.
- القيمة الدفترية للأصول التي يتم تبادلها بغيرها تكون عادة أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول في تاريخ التبادل.
- لا تؤثر طريقة تقييم الأصول التي يتم تبادلها بغيرها على المعالجة المحاسبية لعمليات تبادل الأصول بغيرها.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

قامت إحدى المنشآت بتصنيع إحدى الآلات المتخصصة لاستخدامها في أعمالها، وقد بلغت التكاليف المباشرة للتصنيع (عمل ومواد) ٢٠٠٠٠ جنيه، وتبلغ التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة ١٠٪ من التكاليف المباشرة، وبلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة المخصصة على تلك الآلة ٤٨٠٠ جنيه، وقد قدرت المنشأة أن الحصول على آلة مشابه لتلك الآلة التي يجري تصنيعها داخلياً من السوق يتكلف ٣٠٠٠٠ جنيه. بين كيف يمكن تسجيل تصنيع تلك الآلة في دفاتر المنشأة؟ ولماذا؟ هل يمكن الاعتراف بوجود أرباح على عملية التشييد الداخلي؟ بافتراض أنه كان في الامكان الحصول على نفس هذه الآلة من السوق بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، بين كيف يمكن تسجيل تلك الآلة في الدفاتر في هذه الحالة؟

التمرين الثاني:

إشترت إحدى المنشآت قطعة أرض لاستخدامها في إقامة مبنى جديد عليها، وقد كان هناك بعض المباني القديمة على تلك الأراضي، وقد بلغت تكلفة الأرض بما عليها من مباني قديمة ١٠٠٠٠٠ جنيه، وقد إستغرقت عملية إزالة المباني القديمة وإقامة المبنى الجديد ستة شهور.

وبلغت تكاليف إزالة المباني القديمة ٦٤٠٠ جنيه، وبلغ المحصل من بيع الأنقاض ١٢٠٠ جنيه.

وقد بلغت المصاريف القضائية المتعلقة بتحرير عقد الشراء وتسجيله ٩٦٠ جنيه، وقد بلغت التكاليف الهندسية المدفوعة للمهندسين لفحص الأرض وتقييمها ١٠٠٠ جنيه، كما بلغت المدفوعات لهذا المكتب مقابل وضع الرسوم التفصيلية للمصنع الجديد ١٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت تكاليف التأمين ضد المسؤولية المدنية خلال عملية البناء ٤٠٠ جنيه، كما بلغت مخالفات إشغال الطريق ٥٠٠ جنيه. وقد بلغت تكاليف المبنى وفقاً للعقد مع المقال ٣٠٠٠٠٠ جنيه، دفعت على قسطين،

الأول بعد ثلاثة شهور والثاني بعد ستة شهور (في تاريخ نهاية المبنى)، وقد قامت المنشأة باقتراض القسط الأول من البنك بفائدة ٦٪ سنوياً. أما القسط الثاني من قيمة القرض فقد دفعت في نهاية الستة شهور من القرض الذي حصلت عليه المنشأة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية برهن المبنى الجديد.

#### المطلوب:

( أ ) تحديد تكلفة المبنى وتكلفة الأرض كما ينبغي تسجيلها بواسطة تلك المنشأة.

(ب) تحديد الأسباب التي أدت بك إلى معالجة العناصر المختلفة بالطريقة التي تختارها في (أ).

#### التمرين الثالث:

تعاقبت منشأة السعادة مع إحدى مصانع إنتاج الآلات للحصول على آلة، وقد بلغ سعر تلك الآلة تسليم محل البائع ٤٩٦٠٠ جنية، وقد سددت منشأة السعادة من هذا المبلغ ما قيمته ١٠٠٠٠ جنية نقداً، أما الباقي فقد إتفق على سداذه على النحو التالي:

( أ ) عشرة أقساط شهرية قيمة كل منها ٢٨٠٠ جنية مضافا إليها فائدة بواقع ٨٪ على الرصيد غير المسدد.

(ب) آلة قديمة تملكها المنشأة، وقد بلغت التكلفة الأصلية لتلك الآلة القديمة ٣٦٠٠٠ جنية، وقيمتها الدفترية ١٢٠٠٠ جنية، وقيمتها السوقية ٧٠٠٠ جنية في تاريخ إجراء عملية المبادلة.

المطلوب: إعداد قيود اليومية اللازمة لاثبات العمليات السابقة باستخدام ثلاثة طرق مختلفة للمعالجة، مع تبرير كل طريقة باختصار، وبيان الحالات التي قد يكون استخدامها فيها ملائماً.

## التمرين الرابع:

بفحص حسابات إحدى المنشآت عن سنة ١٩٧٥ تبين لك المعلومات التالية:

١ - حصلت المنشأة على آلة سعرها ١٨٠٠٠ جنيه في أول ابريل سنة ١٩٧٥ مقابل إصدار سندات قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠ جنيه تستحق في أول ابريل سنة ١٩٨٥، وقد قيدت هذه العملية بالخصم على حساب الآلات وبالإضافة لحساب السندات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وقد تم تسجيل الإهلاك الخاص بهذا الآلة على أساس طريقة القسط الثابت لمدة خمس سنوات، وقد بلغ الإهلاك عن مدة ٩ شهور ٢٤٠٠ جنيه.

٢ - حصلت المنشأة على آلة سعرها ١٣٠٠٠ جنيه في أول يناير سنة ١٩٧٥ وقد دفعت المنشأة مبلغ ٢٠٠٠ جنيه نقداً، ومبلغ ١٠٠٠ جنيه شهرياً لمدة ١٢ شهر، وقد دفع القسط الأخير في ٣٠ ديسمبر ١٩٧٥. وقد تم إثبات الإهلاك على أساس القسط الثابت لمدة خمس سنوات دون وجود خردة متوقعة، وقد بلغ قسط الإهلاك ٢٨٠٠ جنيه، كما حملت المنشأة مصروفات النقل للدخل بمبلغ ٤٠٠ جنيه قيمة مصاريف نقل تلك الآلة.

٣ - قيدت إحدى الآلات التي حصلت عليها المنشأة مقابل تقديم آلة قديمة بمبلغ ١٦٠٠٠ جنيه، ويشتمل هذا المبلغ على القيمة الدفترية للآلة القديمة وقدرها ١٥٠٠ جنيه، وقد بلغ سعر الفاتورة بالنسبة للآلة الجديدة ١٤٧٠٠ جنيه، والخصم المقرر نتيجة للحصول عليها ٢٠٠ جنيه، وقد تمت تلك العملية في نهاية شهر ديسمبر سنة ١٩٧٥.

٤ - حصلت المنشأة على آلة في أول يناير سنة ١٩٧٥ في مقابل حساب قديم مستحق على أحد العملاء بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، كانت المنشأة قد كونت له خصص ديون مشكوك فيها بمعدل ١٠٪ في السنة السابقة. وتقدر القيمة السوقية لتلك الآلة ٢٥٠٠٠ جنيه، وقد قيدت تلك الآلة بجمل حساب الآلات مديناً وحساب العملاء دائناً بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، ولم يجري أي اهلاك بالنسبة لهذه الآلة نظراً لأنها لم تستخدم خلال تلك السنة.



المطلوب: إعداد قيود تصحيح العمليات السابقة مع إفتراض عدم إقفال الحسابات في نهاية سنة ١٩٧٥.

#### التمرين الخامس:

قامت شركة النصر للسيارات بالحصول على آلة جديدة خلال عام ١٩٧٥، والاستغناء عن آلة قديمة كانت تكلفتها ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها الدفترية في تاريخ الإحلال ٣٠٠٠ جنيه، وقد حصلت المنشأة على عرضين لعملية استبدال الآلة القديمة بآلة جديدة:

العرض الأول: تبلغ قيمة الآلة الجديدة بمقتضاه ٥٠٠٠٠ جنيه مع السماح بخصم مبلغ قدره ٤٠٠٠ جنيه عن الآلة القديمة.

العرض الثاني: تبلغ قيمة آلة مشابهة تماماً ٤٨٠٠٠ جنيه بشروط ٢٪ - ١٠ - ن - ٣٠ يوم، ولا تقبل الآلة القديمة.

وقد قبلت شركة النصر العرض الثاني، وقامت ببيع الآلة القديمة خردة بمبلغ ٦٠٠ جنيه، بعد أن تحملت مبلغ ٤٠٠ جنيه لرفع تلك الآلة من مكانها. وقد بلغت تكاليف نقل الآلة الجديدة ١٠٠٠ جنيه، كما بلغت تكاليف التركيب ١٠٠ جنيه مواد، ٤٨٠ جنيه أجور، ٤٢٠ جنيه أتعاب مهندسي الشركة الموردة وانتقالاتهم.

فاذا علمت أنه لم تتمكن المنشأة من سداد الفاتورة في خلال فترة الخصم بسبب خطأ بعض الموظفين، وبناء عليه لم تحصل على الخصم المقرر، كما بلغت تكاليف تجربة الآلة الجديدة ٢٢٠ جنيه. كما حدث بعض الأضرار لأرضية المصنع خلال عمليات تركيب الآلة الجديدة بلغت تكاليف إصلاحها ٣٥٠ جنيه.

المطلوب: إعداد القيود اللازمة لاثبات عملية الاستغناء عن الآلة القديمة والحصول على الآلة الجديدة.

## الفصل الحادي عشر

في

### مشاكل الإهلاك وإعادة تقييم الأصول طويلة الأجل

١ - مقدمة:

ذكرنا في الفصل السابق أن الأصول طويلة الأجل هي عبارة عن مجموعاً للخدمات المستقبلية، أو مصدر للخدمات التي ستحصل عليها المنشأة خلال فترة طويلة، وعرضنا للمشاكل المرتبطة بتحديد تكلفة تلك الأصول، وسيخصص هذا الفصل لتحديد تكاليف الخدمات التي تسحبها المنشأة من تلك الخدمات وتستخدمها في أعمالها، أو ما يعرف بإهلاك الأصول.

إن الإهلاك هو ذلك الجزء من تكلفة الأصل الذي يخصم من الإيرادات نظير خدمات الأصول المستخدمة في أعمال المشروع، ويستخدم مصطلح الإهلاك Depreciation ليصف تكلفة الأصول الملموسة المستنفذة في أعمال المشروع، مثال ذلك المباني والتركيبات. ويطلق مصطلح تخفيض القيمة Amortization على التكلفة المستنفذة من الأصول غير الملموسة، مثال ذلك حقوق الاختراع، ونفقات الأبحاث والتطوير، وخصم إصدار السندات وغيرها أما بالنسبة للموارد الطبيعية فيستخدم مصطلح النفاذ Depletion للدلالة على التكلفة المقدرة للموارد المستخرجة منها مثال ذلك البترول والغازات والأخشاب والفحم والحديد.

وترتبط المحاسبة على إهلاك الأصول طويلة الأجل ارتباطاً وثيقاً بعملية قياس الدخل، ذلك لأن جزء من الأصول يستنفذ في عملية خلق الإيرادات في كل فترة محاسبية، وبناء عليه فإن تكلفة هذا الجزء المستنفذ من الأصول ينبغي أن تخصم من تلك الإيرادات بصرف النظر عن مدى ملائمتها وذلك حتى يمكن قياس الدخل

الدوري أي أنه يمكن القول بعبارة أخرى أن قيمة الجزء المستفد من الأصول في خلق الإيرادات ينبغي أن يسترد أولاً حتى يمكن القول أن المنشأة في نفس درجة الشراء as well off التي كانت عليها في بداية الفترة.

وسنعرض أولاً للعوامل المحددة للاهلاك، وطرق الاهلاك ثم نعرض أخيراً لإثبات الإهلاك والإفصاح عنه في القوائم الختامية، ونعرض أخيراً لفكرة مختصرة عن نفاذ الموارد الطبيعية وكيفية حسابة ومعالجته محاسبياً، على النحو الوارد في الصفحات التالية.

## ٢ - العوامل التي تحدد الاهلاك الدوري:

يتوقف تحديد الاهلاك الدوري للأصل على ثلاثة عوامل رئيسية هي:

(أ) تقدير الحياة الإنتاجية للأصل، وينطوي ذلك على ضرورة تحديد الوحدات التي تستخدم في قياس الحياة الإنتاجية للأصل، ثم تقدير تلك الوحدات بالنسبة للأصل الذي يراد حساب إهلاكه

(ب) تقدير أساس حساب الإهلاك، في بعض الحالات قد يباع الأصل قبل استنفاد خدماته بالكامل، وبناء عليه يكون أساس حساب الاهلاك بالنسبة لمنشأة معينة هو قيمة خدمات الأصل التي تستخدم بواسطة منشأة معينة وتكون عادة أقل من قيمة الاستثمار الأساسي في الأصل، ويحدد أساس الاهلاك من الناحية الحسابية بقيمة الاستثمار في الأصل مطروحاً منه قيمة الخدمات المتبقية عند الاستغناء عنه، وهو ما يعرف محاسبياً بإسم الخردة أو النفاية.

(ج) اختيار طريقة تخصيص أساس الاهلاك على الحياة الإنتاجية للأصل وتنحصر المشكلة هنا في تحديد القيمة النسبية للخدمات المستفدة في كل فترة محاسبية، وسنعرض لتلك المشاكل بشيء من التفصيل في الصفحات التالية.

## ٢ - ١ - تقدير الحياة الانتاجية للأصل:

تكون الحياة الانتاجية للأصل هي جملة وحدات الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصل، وتقاس الحياة الانتاجية عادة باستخدام وحدات زمنية سنة أو شهر

مثلا، وقد تقاس الحياة الانتاجية في شكل وحدات منتجة، أو أنشطة معبراً عنها بالاطنان أو الأميال أو الجالونات أو ساعات عمل الآلات، فعلى سبيل المثال يمكن أن تقاس الحياة الانتاجية للسيارة بعشر سنوات أو ١٠٠٠٠٠ كيلو متر.

وينبغي أن يأخذ المحاسب في الاعتبار عند إختيار وحدات قياس خدمات الأصل، وفي تقدير تلك الوحدات بالنسبة لكل أصل العوامل التي تؤثر في تحديد تلك الحياة، أو العوامل التي تؤدي إلى التناقص في حياة الأصل، والتي عادة ما يعبر عنها بعوامل النقص الطبيعي أو المادي والعوامل الاقتصادية أو العوامل الوظيفية.

وينتج النقص الطبيعي أو التدهور المادي للأصل بصفة أساسية من تآكل الأصل بسبب الاستخدام والرطوبة والصدأ والتحلل، وتؤدي هذه العوامل إلى وضع حد لمنفعة الأصل وذلك عن طريق جعله غير ملائماً لتأدية الخدمات التي ينبغي أدائها، وبناء عليه فهي تضع الحد الأقصى لحياة الأصل وخدماته. وتؤدي الحوادث العارضة الأخرى مثل الفيضانات والزلازل والحرائق إلى وضع حد لمنفعة الأصول وربما تخفيضها. وتقع مسؤولية تحديد الحياة الانتاجية للأصول المختلفة على عاتق مهندسي المصنع، وقد يساعد في ذلك مهندسي شركات إنتاج الآلات في حالة التجهيزات الآلية.

ويقصد بالعوامل الاقتصادية أو العوامل الوظيفية تلك العوامل التي تجعل أحد الأصول الذي يكون في وضع مادي سليم (لم يتعرض للتآكل) بمثابة أصل غير كفء أو غير ملائم من الناحية الاقتصادية، ويكون من الأفضل إقتصادياً إستعادة وإحلاله بغيره. ويرجع الاهلاك الناتج عن تلك العوامل الوظيفية إلى سببين رئيسيين هما: Obsolescence وعدم ملائمة Inadequacy.

ويشير إصطلاح القدم إلى تأثير الاختراعات والتقدم الفني على الحياة الانتاجية للأصول الموجودة لدى المنشأة، حيث يترتب على البحث والتقدم العلمي والتطوير في صناعة الآلات والأجهزة أن تصبح الأجهزة الموجودة حالياً قديمة. أما إصطلاح عدم الملائمة فيشير إلى التغيرات في حجم عمليات المشروع وتأثيرها على وضع حد لحياة الأصول، إن التطور في حجم عمليات المشروع قد يجعل بعض الأصول غير

ملائمة نتيجة للتوسع، وبالتالي فهو يضع حداً لحياة الأصل الانتاجية، ويلاحظ أن الأصول غير الملائمة التي لم تخضع بعد للتقاعد يمكن أن يكون لها قيمة كبيرة عند التخلص منها، وذلك بشرط أن يوجد المشتري الذي يعتبرها ملائمة له. وبناء عليه يمكن القول أن عدم الملائمة قد يترتب عليه وضع حد لحياة الأصل دون أن يكون هناك خسارة كبيرة من عملية التخلص من الأصل نتيجة لبيعه.

ويمكن القول أن العوامل الوظيفية للاهلاك تلعب دوراً كبيراً في تحديد أقساطه في المجتمعات المتقدمة، بدرجة أكبر من العوامل الطبيعية أو عوامل التدهور نتيجة للاستعمال، وكلما زادت درجة التقدم العلمي والاقتصادي في المجتمع كلما زاد تأثير تلك العوامل على تحديد الاهلاك.

إن مشكلة إختيار وحدة قياس الحياة الإنتاجية الملائمة تحتم البحث عن أسباب الاهلاك، ويكون الهدف دائماً هو إختيار الوحدة التي ترتبط بدرجة كبيرة مع إستنفاذ خدمات الأصول، ففي الحالات التي تتحدد فيها الحياة الانتاجية بدرجة كبيرة بسبب الاستعمال، فإن أي وحدة تعكس الاستخدام المادي تكون ملائمة، فعلى سبيل المثال يمكن ان تختار ساعات التشغيل كأساس لقياس الحياة الانتاجية لموتور كهربائي أو الكيلومترات بالنسبة لسيارات النقل. ومن ناحية أخرى فإن الأسباب المادية التي تضع حداً لحياة المبنى تكون عادة مرتبطة بدرجة أكبر بمرور الزمن من مجرد الاستخدام.

ونحذر الإشارة إلى أنه لا يمكن الوصول إلى تقدير للحياة الانتاجية بمنتهى الدقة، ويكون الاجراء الملائم هو تحديد تقدير للحد الأقصى لتلك الحياة كنقطة بداية، على أن يعدل هذا التقدير بعد الأخذ في الاعتبار التأثيرات المحتملة للتقاعد وعدم الملائمة، على أن نكون على إستعداد لتعديل تلك التقديرات في ضوء الخبرة الفعلية.

### ٣ - ب - تقدير أساس حساب الاهلاك :

إن أساس حساب الاهلاك (أو التكلفة القابلة للاهلاك) لأصل معين هو ذلك الجزء من التكلفة الذي ينبغي ان يحمل على الإيرادات خلال الحياة الانتاجية للأصل. ويتم الوصول إلى ذلك الأساس على النحو التالي :

أساس الاهلاك = تكلفة التملك + تكاليف إزالة الأصل - الخردة أو النفاية المتوقعة .

واضح من تلك المعادلة أننا نستبعد من تكلفة تملك الأصل التكاليف اللازمة للاستغناء عن خدماته، ولا شك أن إدراج تلك التكاليف عند حساب أساس الاهلاك يعني أن جميع التكاليف المترتبة على الحصول على خدمات الأصل ستحمل على الخدمات التي يدرها ذلك الأصل دون نظر إلى توقيت تحمل تلك النفقات .

ويلاحظ أنه في بعض الحالات وخاصة بالنسبة للآلات ذات الأغراض الخاصة قد يكون صافي قيمة الخردة أو النفاية (الخردة مطروحاً منها تكاليف الإزالة) ضئيلاً وغير مؤكداً ولهذا فقد نتجاهلها عند حساب أساس الاملاك .

### ٣ - ج - اختيار طريقة الاهلاك :

بمجرد تقدير الحياة الانتاجية للأصل وتقدير أساس حساب الاهلاك بالنسبة له تكون المشكلة التالية هي تحديد الجزء من التكلفة الذي سيتنفذ مع كل وحدة من وحدات الانتاجية .

ويتوقف الحل السليم لتلك المشكلة على عاملين رئيسيين هما :

أولاً : أن كمية الخدمات المسحوبة من المصدر المدر لها قد تكون متساوية أو قد تختلف من فترة إلى أخرى خلال الحياة الانتاجية للأصل .

ثانياً : تكلفة وحدات الخدمة قد تكون متساوية أو مختلفة خلال كل فترة من فترات الحياة الانتاجية للأصل .

ويلاحظ أن الفصل بين هذين المجموعتين من العوامل قد يكون صعباً في الحياة العملية، وذلك بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتقديرات المستقبلية التي تنطوي عليها عملية حساب الاهلاك .

ولتوضيح تأثير تلك العوامل نضرب المثال التالي :

حصلت إحدى المنشآت على سيارة نقل بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه وتقدر حياتها الانتاجية بمسافة قدرها ٢٠٠٠٠٠ كيلو متر، وتقدر الخردة المتوقعة في نهاية حياتها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، بناء على ذلك سيكون متوسط مصروف الاهلاك بالنسبة لكل وحدة خدمة (كيلومتر) هو ١٠٠ ملجم (٢٢٠٠٠ - ٢٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠). وقد تختلف الكيلومترات المقطوعة كل فترة محاسبية، فاذا كانت الكيلومترات المقطوعة في السنة الأولى ٢٠٠٠٠ كيلو، والسنة الثانية ٣٠٠٠٠ كيلو، وهذا يعني وجود خلافت في كمية الخدمات المستخدمة او المستغلة، وتنعكس في تغير عبء الاهلاك عن هاتين السنتين، الذي يبلغ ٢٠٠٠ جنيه في السنة الأولى و ٣٠٠٠ جنيه في السنة الثانية.

ومن ناحية اخرى فحتى في الحالات التي تتساوى فيها عدد الكيلو مترات المقطوعة سنوياً بواقع ٢٠٠٠٠ كيلو متر في السنة مثلاً خلال عشر سنوات، فمن المحتمل ان يكون هناك إختلاف في تكلفة الكيلو في كل سنة من السنوات العشرة، فمن المحتمل ان تكون التكلفة مرتفعة كلما كانت السيارة جديدة وتعمل بكفاءة عالية في السنوات الأولى من حياتها، وبناء عليه فان الفرض الخاص بأن كل وحدة خدمة يكون لها نفس التكلفة قد لا يكون واقعياً، وقد تقوم بحساب تكلفة الكيلو متر في السنوات الأولى بقيمة أكبر من تلك التكلفة في السنوات التالية فقد تكون تكلفة الكيلو متر ٢٠٠ ملجم بالنسبة لمسافة ٢٠٠٠٠ كيلو متر، و ١٥٠ ملجم بالنسبة لمسافة ٢٠٠٠٠ كيلو متر وهكذا.

ويوجد مجموعة من طرق الاهلاك التي تحاول ان تأخذ هذه العوامل في الاعتبار بدرجات متفاوتة، ويمكن تصنيفها في أربعة طرق رئيسية هي:

١ - طرق القسط الثابت للاهلاك:

أ - على أساس مرور الزمن.

ب - على أساس الخدمات المادية أو الانتاج.

٢ - طرق القسط المتناقص:

( أ ) التخصيص العشوائي لتكلفة الأصل بطريقة متناقصة.

(ب) نسبة ثابتة من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية.

(ج) طريقة النسبة من مجموع ارقام السنوات.

(د) طريقة اعادة التقدير.

٣ - الاهلاك عند الإستغناء عن خدمات الأصل أو احلاله.

٤ - طرق الاهلاك على أساس الفائدة المركبة:

( أ ) طريقة الدفعة السنوية.

(ب) طريقة اموال الاهلاك المستثمرة.

ويلاحظ ان الاهلاك يحسب لأقرب شهر، على الرغم من ان بعض الاجراءات الأخرى قد تكون مقبولة، وسنعرض فيما يلي لتلك الطرق باختصار.

أولاً: الاهلاك على اساس القسط الثابت **Straight line methods**:

إن الخاصية المميزة لطرق الاهلاك على اساس القسط الثابت هي الفرض الضمني الذي تقوم عليه وهو ان كل وحدة من وحدات الخدمة التي يدرها الأصل تكون تكلفتها متساوية. ويحسب الاهلاك بالنسبة لكل وحدة من وحدات الخدمة على النحو التالي:

الاهلاك لكل وحدة من وحدات الحياة الانتاجية=

تكلفة التملك - قيمة الخردة او النفاية الصافية

مجموع وحدات الحياة الانتاجية

وقد تقاس الحياه الانتاجية في ظل هذه الطريقة للاهلاك باستخدام وحدات زمنية أو وحدات مادية أو إنتاجية، ولكن في الحياة العملية غالباً ما يشار إلى طريقة قسط الاهلاك الثابت على أساس استخدام وحدات زمنية للتعبير عن الحياة الانتاجية. وحينها يعبر عن الحياة الانتاجية في صورة إنتاج مادي يطلق على طريقة الاهلاك إسم طريقة وحدات المنتج أو الاهلاك على أساس الكمية المنتجة.



واضح أن السبب في تسمية هذه الطريقة باسم طريقة القسط الثابت للاهلاك هو أن مبلغ الاهلاك السنوي أو بالنسبة لكل ساعة من ساعات تشغيل الآلات يكون ثابتاً، مع ملاحظة أنه إذا حسب الاهلاك على أساس عدد وحدات المنتج فإن عبء الاهلاك السنوي سيختلف من سنة الى أخرى اعتماداً على عدد الوحدات المنتجة كل سنة، كما انه إذا حسب الاهلاك على أساس معدل لكل ساعة تشغيل فإن الاهلاك السنوي سيختلف باختلاف عدد ساعات تشغيل الآلات في كل سنة، وبناء على ذلك يمكن القول أن ثبات الاهلاك يكون فقط بالنسبة لوحدة الخدمة المختارة للتعبير عن الحياة الانتاجية للأصل.

#### ثانياً: طرق الاهلاك المتناقص (قسط الاهلاك المتناقص):

لقد أدى الاعتقاد الخاص بأن الأصول تنتج كميات كبيرة في السنوات الأولى لحياتها الانتاجية أو تنتج خدمات ذات قيمة أكبر في تلك السنوات بكثير من المحاسبين إلى ابتكار طرقاً لحساب ينتج عنها الحصول على مبالغ كبيرة في السنوات الأولى للحياة الانتاجية، وتنخفض أعباء الاهلاك كلما تقدم الأصل في العمر، ويطلق على هذه الطرق اسم طرق الاهلاك المتناقص أو الاهلاك المعجل، ويوجد عدد من الأساليب المختلفة لتحقيق هذا الهدف ونعرض لتلك الأساليب باختصار فيما يلي:

##### ١ - التخصيص العشوائي Arbitrary assignment لتكلفة الأصل:

إن أبسط طريقة للوصول إلى أعباء إهلاك متناقصة هي تقسيم القيمة القابلة للاهلاك (أساس حساب الاهلاك) إلى مجموعة أقسام وتخصيص كل قسم على أجزاء مختلفة من الحياة الانتاجية للأصل، يفرض أنه يوجد أصل تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنية، وحياته الانتاجية ست سنوات، فإن القرار الخاص بتخصيص تلك التكلفة على الست سنوات سيكون تخصيص ٥٠٠٠٠ جنية على الستين الأولى والثانية، وتخصيص ٣٠٠٠٠ جنية على السنة الثالثة والرابعة، والباقي على السنة الخامسة والسادسة، ويوضح الجدول التالي البيانات المتعلقة بالاهلاك في حالة استخدام هذا الأسلوب:

السنة	القيمة النقدية في بداية السنة	أعباء الاهلاك	الإهلاك المجمع
١	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
٣	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
٤	٣٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٨٠٠٠٠
٥	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
٦	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

إن هذا الأسلوب يقوم أساساً على التقدير الشخصي، وقد يستخدم كوسيلة للتأثير على الدخل، ولهذا فهو لا يستخدم كثيراً في الحياة العملية، ويفضل استخدام أساليب أخرى منتظمة تقوم على افتراضات معروفة وواضحة لقراء القوائم المالية، والمهتمين بأعمال المشروع.

٢ - النسبة الثابتة من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية Fixed percentage of declining book value

عند استخدام هذا الأسلوب يتم تحديد معدل الاهلاك الذي يترتب على استخدامه لحساب الاهلاك على الرصيد المتناقص في أول كل فترة، إهلاك القيمة القابلة للاهلاك بالكامل في نهاية الحياة الانتاجية للأصل، ونظراً لأن المعدل يطبق على مبلغ متناقص (رصيد حساب الأصل في بداية كل سنة)، فإن مبلغ الاهلاك يتناقص كل سنة ويحدد معدل الاهلاك في ظل هذه الطريقة باستخدام المعادلة التالية (بافتراض أن ن تساوي الحياة الإنتاجية للأصل):

$$\text{معدل الاهلاك} = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{صافي قيمة الخردة}}{\text{تكلفة التملك}}}$$

ويتطلب استخدام هذا الأسلوب ضرورة وجود قيمة صافية للخردة (أو النفاية في نهاية الحياة الانتاجية للأصل ، على أساس انه ليس من الممكن تخفيض اي مبلغ إلى صفر عن طريق استخدام نسبة ثابتة من الرصيد المتناقص المتبقي كل سنة. فيفرض انه أمكن تقدير صافي قيمة الخردة في المثال السابق عرضه بمبلغ ١٢٩٦٠ جنيه، وأن الحياة الانتاجية في هذه الحالة هي أربع سنوات فقط فيحسب معدل الاهلاك في هذه الحالة على النحو التالي :

$$\text{معدل الاهلاك} = 1 - \sqrt[4]{\frac{12960}{100000}} = 1 - 0.6 = 0.4 = 40\%$$

ويلاحظ أنه إذا ترتب على المعادلة السابقة معدل به كسر فانه يمكن تقريبه إلى أقرب واحد صحيح، ويعتبر هذا الاجراء مقبولا نظرياً وعملياً، على اساس ان قياس الاهلاك هو في احسن الأحوال عملية تقديرية لاستنفاد الأصول. وتظهر أعباء الاهلاك والاهلاك المجمع في حالة استخدام الأسلوب السابق على الصورة الواردة في الجدول التالي :

السنة	القيمة الدفترية في أول السنة	أعباء الاهلاك ٤٠٪	النسبة من اجمالي الاهلاك	الاهلاك المجمع
١	جنيه ١٠٠٠٠٠	جنيه ٤٠٠٠٠	٤٦٪	جنيه ٤٠٠٠٠
٢	٦٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٧,٦	٦٤٠٠٠
٣	٣٦٠٠٠	١٤٤٠٠	١٦,٥	٧٨٤٠٠
٤	٢١٦٠٠	٨٦٤٠	٩,٩	٨٧٠٤٠
الرصيد	١٢٩٦٠			
		٨٧٠٤٠	١٠٠٪	

واضح من هذا الجدول أن القيمة الدفترية في نهاية السنة الرابعة تساوي صافي قيمة الخردة المتوقعة ١٢٩٦٠ جنيه، وينخفض عبء الاهلاك بسرعة من سنة إلى أخرى، ففي السنة الأولى كان مبلغ الاهلاك هو ٤٦٪ من الاهلاك الكلي المجمع، أما في السنة الأخيرة فقد وصل إلى ٩,٩٪ فقط.

ومن الأساليب التي تستخدم في بعض الأحيان لتحديد نسبة الاهلاك على الرصيد المتناقص للأصل، حساب هذه النسبة بحيث تكون ضعف نسبة الاهلاك على اساس القسط الثابت، ويطلق على هذا الأسلوب اصطلاح الرصيد المتناقص المزدوج Double — declining balance method، ومن الطبيعي أنه لا يوجد ما يمنع من جعل هذه النسبة ١٥٠٪ من نسبة الاهلاك على أساس القسط الثابت، ويلاحظ أن هذه الطريقة لا تستطيع تخصيص كامل تكلفة الأصل على حياته الانتاجية، ولهذا ينبغي أن يكون هناك قيمة صافية للخردة عند استخدامها في حساب الاهلاك.

٣ — الاهلاك على أساس نسبة من مجموع ارقام السنوات Sum — Of — the years digits method :

عند استخدام هذه الطريقة بحسب قسط الاهلاك عن طريق أخذ كسر المقام فيه مجموع أرقام سنوات الحياة الانتاجية، أما البسط في أي سنة فيكون السنوات الباقية من حياة الأصل محسوبة من أول السنة، وطالما أن المقام ثابت، وأن البسط يتناقص كل سنة فستكون النتيجة الحصول على أعباء إهلاك متناقصة وبالإضافة إلى ذلك فإنه طالما أن مجموع نسب الاهلاك (عن جميع السنوات) سيساوي ١٠٠٪ فإن هذه الطريقة يترتب عليها إهلاك كامل القيمة القابلة للاهلاك (اساس حساب الاهلاك). ويوضح الجدول التالي كيفية تطبيق هذه الطريقة على أصل تكلفته ١١٠٠٠٠ جنيه، وصافي قيمة الخردة المتوقعة ١٠٠٠٠ جنيه وحياته الانتاجية ٤ سنوات.

السنة	نسبة الاهلاك	اساس الاهلاك	اعباء الاهلاك	مجموع الاهلاك	القيمة الدفترية
١	٤/١٠	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	جنيه ٧٠٠٠٠
٢	٣/١٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٣	٢/١٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٤	١/١٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠
المجموع					١٠

ويلاحظ أن أرقام سنوات الحياة الإنتاجية تكون بمثابة متوالية عددية، ولهذا فإنه يمكن الوصول إلى عددها باستخدام المعادلة الخاصة بإيجاد مجموع المتوالية وهي  $n(n+1)/2$  حيث  $n$  هي الحد الأخير للمتوالية (السنة الأخيرة من الحياة الإنتاجية)، بفرض أن الحياة الإنتاجية للأصل هي ١٥ سنة فيكون المقام (مجموع المتوالية) هو ١٥ (٢/١٦) = ١٢٠. ويلاحظ أن هناك جداول محسوبة تحدد نسبة الاهلاك عند استخدام هذه الطريقة بالنسبة لكل حياة إنتاجية مفترضة.

وتثار مشكلة فرعية متعلقة بتحديد الاهلاك عن جزء من السنة في حالة استخدام طرق الاهلاك المتناقص السابق عرضها، ويكون الحل المنطقي لهذه المشكلة هو حساب الاهلاك لمدة سنة كاملة، ثم أخذ نسبة منه في وفقاً لمدة استخدام الأصل في كل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، ونضرب لذلك المثال التالي:

\* يعبر عن هذا القانون ببساطة أن مجموع المتوالية العددية هي نصف عدد الحدود مضروباً في مجموع الحد الأول والأخير.

جنيه	تكلفة الأصل في ١٩٧٥/٤/١
٨٠٠٠٠	الحياة الانتاجية المتوقعة
٥ سنوات	معدل الاهلاك على أساس نسبة من الرصيد المتناقص
٤٠٪	صافي قيمة الحردة أو النفاية
٥٠٠٠ جنيه	

وسنقوم بحساب الاهلاك عن سنة ١٩٧٥ (تسعة شهور) وعن السنة التالية ١٩٧٦ باستخدام طريقتين مختلفتين لحساب الاهلاك فيما يلي:

الاهلاك باستخدام طريقة نسبة من الرصيد المتناقص	الاهلاك باستخدام طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات
إهلاك سنة كاملة (السنة الأولى والثانية):	إهلاك سنة كاملة (الأولى والثانية):
$32000 = 80000 \times 40\%$	$25000 = 75000 \times 10/5$
$19200 = 48000 \times 40\%$	$20000 = 75000 \times 10/4$
إهلاك الفترة من أول ابريل سنة ١٩٧٥ حتى ١٩٧٥/١٢/٣١:	إهلاك الفترة من أول ابريل سنة ١٩٧٥ حتى ١٩٧٥/١٢/٣١:
$24000 = 12/9 \times 36000$	$18750 = 12/9 \times 25000$
إهلاك سنة ١٩٧٦:	إهلاك سنة ١٩٧٦:
$8000 = 12/3 \times 24000$	$6250 = 12/3 \times 25000$
$14400 = 12/9 \times 19200$	$10000 = 12/9 \times 20000$
المجموع	
٢٢٤٠٠	٢١٢٥٠

(\*\*) يلاحظ أننا لم نخصم قيمة الحردة على أساس أن تطبيق معدل الاهلاك على هذا الرقم الاجمالي سيترك صافي قيمة الحردة في نهاية الحياة الانتاجية للاصل.

ويحدد إهلاك السنوات التالية بنفس الطريقة السابقة، ويلاحظ أنه يمكن حساب الإهلاك في ظل طريقة نسبة من الرصيد المتناقص بعد السنة الأولى عن طريق ضرب الإهلاك في رصيد القيمة الدفترية في أول السنة، فإهلاك السنة الثانية في ظل هذه الطريقة سيكون:

$$\begin{aligned} \text{القيمة الدفترية في أول السنة الثانية} &= 80000 - 24000 = 56000 \text{ جنيه} \\ \text{إهلاك السنة الثانية} &= 56000 \times 40\% = 22400 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

٤ - طريقة إعادة التقدير Appraisal method: ولا تعتبر طريقة إعادة التقدير في الحقيقة من طرق الإهلاك المتناقص، ولكننا نعرضها هنا على أساس أنه سترتب على استخدامها عادة أعباء إهلاك سنوية متناقصة، وتقوم هذه الطريقة لحساب الإهلاك على أساس تقدير القيمة المتبقية من الأصل في نهاية الفترة المالية، والفرق بين القيمة المتبقية من الأصل في نهاية المدة وقيمة الأصل في أول المدة تعادل الإهلاك السنوي الذي ينبغي تحميله على حسابات النتيجة في هذه السنة وتناسب هذه الطريقة بعض الأصول التي تكون حياتها قصيرة نسبياً مثل ذلك الأدوات والعدد الصغيرة، والعبوات وغيرها.

ولا شك أنه من الصعب جداً تحديد قيمة بعض الأصول المتبقية بالنسبة لمنشأة مستمرة في أعمالها بدرجة كبيرة من الدقة يمكن معها أن تصبح هذه الطريقة مقياساً موضوعياً ومنتظماً لقياس تكلفة خدمات الأصول المستهلكة. ونتيجة لتلك الصعوبة تستخدم قيمة التصفية أو القيمة السوقية عادة عند تطبيق تلك الطريقة. إن هذه الطريقة تخلط بين التقلبات في القيمة عند قياس تكلفة الخدمات المستهلكة وبالتالي فإن استخدامها يهدر فرض استمرار المشروع ومفهوم التحقق في المحاسبة وتكون نتيجة استخدامها عادة المغالاة في تحديد أعباء الإهلاك في السنوات الأولى من حياة الأصل، وخاصة في حالة الأصول المتخصصة التي لا يكون لها أسواق للسلع المستعملة.

ثالثاً: الإهلاك عند الاستغناء عن خدمات الأصل أو إحلاله:

تحاول طرق الإهلاك السابقة قياس النقص في تكلفة الأصول كما حدثت فعلاً،

ولكن هناك أسلوب آخر لتحديد الاهلاك وأخذه في الاعتبار يستخدم في شركات المنافع العامة في الدول الأجنبية، ويعترف هذا الأسلوب بوجود الاهلاك فقط عندما يصل الأصل إلى نهاية حياته الإنتاجية.

ففي ظل طريقة الاستغناء عن خدمات الأصل أو تخريده كأساس لقياس الاهلاك تحمل قيمة ذلك الأصل بعد إستبعاد الخردة على المصروفات في السنة التي يتم فيها الاستغناء عن خدماته. وفي ظل طريقة الاحلال ترحل تكلفة جميع العناصر التي يتكون منها الأصل إلى حساب الأصل على أن ترحل تكاليف جميع عناصر الاحلال (العناصر المجددة) للمصاريف عند القيام بعملية الإحلال، وتشبه طريقة الاحلال طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً في تقييم المخزون، على أساس ان رصيد حساب الأصل سيشتمل على تكلفة العناصر الأولية التي تملكها المنشأة. أما في ظل طريقة الاستغناء عن خدمات الأصل فسيشتمل حساب الأصل على تكلفة العناصر المستخدمة في تاريخ معين.

ومن الاعتراضات التي تثار ضد إستخدام تلك الطرق ان حسابات النتيجة لن يظهر فيها إهلاك حتى يتم الاستغناء عن خدمات الأصل أو إحلاله، ولا يترتب على ذلك فقط المغالة في أرباح تلك السنوات، ولكن الأصل سيقفل في الميزانية العمومية بقيمته الأصلية أيضاً، على الرغم من أن جزء منه قد إستنفذ في أعمال المشروع فعلاً. كما انه عند إستخدام تلك الطرق تتحدد أعباء الاهلاك على أساس عدد الأصول التي يتقرر الاستغناء عنها أو إحلالها وطبيعة عملية الاحلال، ومن الطبيعي ان احتمال اتفاق تكاليف الاحلال مع تكلفة خدمات الأصول في خلال فترة معينة ستكون ضعيفة جداً، على أساس ان عملية الاحلال تتوقف على عوامل كثيرة مثل الأموال المتاحة للإحلال وما تحققه عملية الاحلال من وفورات وغيرها من العوامل.

وعلى الرغم من تلك الاعتراضات الواضحة فان تلك الطرق تستخدم في بعض شركات المنافع العامة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، ويكون مبرر إستخدامها أن أصول تلك المنشآت تتكون من عدد كبير جداً من العناصر التي ترتبط ببعضها، مثال ذلك القضبان والمواسير والفلنكات والمحولات والعربات وغيرها من العناصر العديدة، التي تكون تكلفة كل عنصر منها محدودة، والتي يكون من الصعب



تحديد الحياة الانتاجية لكل عنصر منها بصفة مستقلة، كما أن التفرقة بين الصيانة والأحلال تكون عادة من الصعوبة بمكان.

رابعاً: طرق الاهلاك باستخدام الفائدة المركبة:

يوجد بعض طرق الاهلاك التي تقوم على أساس استخدام حسابات الفائدة المركبة لتحديد عبء الاهلاك، وهذه الطرق نادراً ما تستخدم في الحياة العملية، ولكننا نعرض لها باختصار في الصفحات التالية إستكمالاً لمناقشة موضوع الاهلاك من الناحية العلمية.

سبق أن ذكرنا انه عندما تحصل المنشأة على أصل طويل الأجل، فهي تدفع مقدماً مقابل الحصول على مجموعة من الخدمات المستقبلية التي ستحقق دورياً خلال حياة الأصل الانتاجية. وإذا كانت المنشأة تتوقع أن تحقق عائداً معيناً على هذا الإستثمار، فينبغي ألا تدفع في سبيل الحصول على ذلك الأصل أكثر من القيمة الحالية لتدفق الخدمات المستقبلية، مخصومة باستخدام معدل العائد المرغوب تحقيقه.

فعل سبيل المثال إذا كانت إحدى المنشآت تفكر في شراء حاسب الكتروني الآن، وذلك لتأجيريه إلى إحدى الشركات الأخرى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً لمدة خمس سنوات، ومن المتوقع انه يمكن بيعه في نهاية السنة الخامسة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه. فإذا كانت المنشأة تتوقع تحقيق عائد قدره ١٠٪ (قبل الضرائب) على هذا الإستثمار، فإنها لا يمكن ان تدفع في سبيل الحصول على هذا الأصل أكثر من القيمة الحالية للإيجار المتوقع تحصيله وقيمة الخردة المتوقعة، والتي تحدد على الصورة التالية:

$$\text{القيمة الحالية} = ٢٠٠٠٠ + (٣,٧٩٠٨) + ١٢٠٠٠ (٠,٦٢٠٩) =$$

$$= ٧٤٥١ + ١٥٨١٦ = ٨٣٢٦٧ \text{ جنيه.}$$

وتمثل هذه القيمة ما ينبغي دفعه الآن للحصول على الأصل وذلك لكي تحقق المنشأة عائداً قدره ١٠٪ على الإستثمار. ويفرض أن المنشأة حصلت على ذلك الأصل بهذا المبلغ، فانه من الممكن إهلاكه بافتراض ان التكلفة الأصلية للأصل تمثل القيمة الحالية لخدمات الأصل لمدة خمس سنوات، وقيمة الخردة المتوقعة في نهاية حياته الانتاجية، وتسمى هذه الطريقة في حساب الاهلاك باسم طريقة الدفعة السنوية التي نعرض لها باختصار في الجزء التالي.

# ١ - طريقة الدفعة السنوية لحساب الاهلاك Annuity method :

تهدف هذه الطريقة إلى تحديد قسط الاهلاك بافترض ان تكلفة الأصل المدفوعة في سبيل الحصول عليه تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة مضافا إليها القيمة الحالية للخردة المتوقعة، وبالتالي سيكون قسط الاهلاك هو الفرق بين تكلفة الأصل مطروحاً منها القيمة الحالية للخردة وقسمة الناتج على معامل الخصم المناسب، وذلك على النحو التالي:

$$\text{الاهلاك} = \frac{\text{تكلفة الأصل - القيمة الحالية للخردة المتوقعة}}{\text{معامل الخصم باستخدام سعر الفائدة المحدد عن المدة المحددة}} \\ = \frac{٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠ (٠,٦٢٠٩)}{٣,٧٩٠٨} = \frac{٧٥٨١٦}{٣,٧٩٠٨} = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

وبناء عليه يمكن القول ان شراء هذا الأصل بتكلفة معينة مطروحاً منها القيمة الحالية للخردة تعادل دفعة سنوية قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه في خدمات الأصل لمدة خمس سنوات، ويمكن تلخيص المحاسبة على هذا الأصل في الجدول التالي:

السنة	الفائدة على الاستئجار بمعدل ١٠ ٪	عبء الاهلاك السنوي	الاضافة لحساب مجمع الاهلاك سنوياً	القيمة الدفترية للأصل: التكلفة مطروحاً منها الاهلاك المجمع
عند تملك الأصل	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١	٨٣٢٧	٢٠٠٠	١١٦٧٣	٨٣٢٦٧
٢	٧١٥٩	٢٠٠٠	١٢٨٤١	٧١٥٩٤
٣	٥٨٧٥	٢٠٠٠	١٤١٢٥	٥٨٧٥٣
٤	٤٤٦٣	٢٠٠٠	١٥٥٣٧	٤٤٦٢٨
٥	٢٩٠٩	٢٠٠٠	١٧٠٩١	٢٩٠٩١
	٢٨٧٣٣	١٠٠٠٠٠	٧١٢٦٧	١٢٠٠٠

(\*) يتم الحصول على هذا المعامل من جدول القيمة الحالية للدفعة السنوية باستخدام المعدل المطلوب والحياة الانتاجية المقدرة للأصل.

يبين الجدول السابق قيمة الفائدة على الاستثمار بواقع ١٠٪ وعيب الاهلاك السنوي، والمبلغ الذي سيضاف لحساب مجمع الاهلاك. ومن الناحية المحاسبية فانه سيجري في نهاية كل سنة قيد محاسبي مؤداة جعل حساب أعباء الاهلاك أو مصاريف الاهلاك مدينياً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، على أن ترحل الفائدة إلى الجانب الدائن من حساب القوائد، ويرحل الباقي بعد إستبعاد الفائدة من عبء الاهلاك إلى حساب مجمع الاهلاك، وترتب على ترحيل تلك المبالغ إلى حساب مجمع الاهلاك سنوياً أن تصبح القيمة الدفترية للأصل في نهاية السنة الخامسة ١٢٠٠٠ جنيه، وهي القيمة المتوقعة للخردة (٨٣٢٦٧ - ٧١٢٦٧ جنيه).

ويلاحظ انه عند إستخدام هذه الطريقة لحساب الاهلاك فان المبالغ المحملة على حسابات النتيجة كأعباء للأهلاك عن الخمس سنوات هي ١٠٠٠٠٠ جنيه، وهي أكبر من تكلفة الأصل القابلة للاهلاك (٨٣٢٦٧ - ١٢٠٠٠ = ٧١٢٦٧ جنيه)، وسيكون الفرق مساوياً للفائدة بسعر ١٠٪ من الاستثمار غير المسترد في الأصل. إلا أنه من ناحية أخرى فان العبء الصافي خلال سنوات الحياة الانتاجية للأصل سيكون معادلاً لتكلفة الأصل القابلة للاهلاك، وذلك نتيجة لترحيل الفائدة على الاستثمار الى الجانب الدائن من حسابات النتيجة، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض العبء الصافي للاهلاك. وسنوضح هذه الفكرة عن طريق مقارنة الدخل الذي تحققه هذه المنشأة باستخدام طريقة الدفعة السنوية للاهلاك وطريقة القسط الثابت في الجداول التالية: .

#### الدخل السنوي بافتراض استخدام

##### طريقة الدفعة السنوية للاهلاك

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
الدخل المحقق من تأجير الأصل الفائدة على الاستثمار	٢٠٠٠٠ ٨٣٢٧	٢٠٠٠٠ ٧١٥٩	٢٠٠٠٠ ٥٨٧٥	٢٠٠٠٠ ٤٤٦٣	٢٠٠٠٠ ٢٩٠٩
مجموع الإيرادات أعباء الاهلاك السنوية	٢٨٣٢٧ ٢٠٠٠٠	٢٧١٥٩ ٢٠٠٠٠	٢٥٨٧٥ ٢٠٠٠٠	٢٤٤٦٣ ٢٠٠٠٠	٢٢٩٠٩ ٢٠٠٠٠
صافي الدخل	٨٣٢٧	٧١٥٩	٥٨٧٥	٤٤٦٣	٢٩٠٩

الدخل السنوي بافتراض استخدام  
طريقة القسط الثابت للاهلاك

البيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	السنة الرابعة	السنة الخامسة
الدخل من تأجير الأصل أعباء الاهلاك السنوية	جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠٠
$12000 - 83267$ =	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٣	١٤٢٥٥
٦					
صافي الدخل	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٧	٥٧٤٥

واضح من الجداول السابقة ان طريقة الدفعة السنوية تحمل الاهلاك السنوي على حسابات النتيجة بجعل تلك الحسابات مدينة، كما ترحل الفائدة إلى الجانب الدائن، فيكون التأثير الصافي بالنسبة لتلك الحسابات هو تحميلها بالتكلفة القابلة للاهلاك خلال الحياة الانتاجية للأصل. ويؤدي استخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك إلى تثبيت معدل العائد على الاستثمار خلال سنوات الحياة الانتاجية للأصل، بينما يترتب على استخدام طريقة القسط الثابت كأساس لحساب الاهلاك تزايد هذا العائد سنوياً، وذلك نتيجة لانخفاض قيمة الاستثمار مع بقاء الدخل كما هو في المثال السابق، ونبين تأثير استخدام كل من هاتين الطريقتين على معدل العائد على الاستثمار في الجدول التالي:

(\*) هذا الرقم اكبر بمبلغ ٢ جنيه نتيجة لعملية التقريب للحصول على ارقام صحيحة.

طريقة القسط الثابت			طريقة الدفعة السنوية			
معدل العائد %	الدخل الصافي	قيمة الأصل في بداية السنة	العائد %	الدخل الصافي	قيمة الأصل في بداية السنة	المرتبة
%	جنيه	جنيه	%	جنيه	جنيه	
٦,٩	٥٧٤٧	٨٣٢٦٧	١٠	٨٣٢٧	٨٣٢٦٧	١
٨,٣	٥٧٤٧	٦٩٠١٤	١٠	٧١٥٩	٧١٥٩٤	٢
١٠,٥	٥٧٤٧	٥٤٧٦١	١٠	٥٨٧٥	٥٨٧٥٣	٣
١٤,٢	٥٧٤٧	٤٠٥٠٨	١٠	٤٤٦٣	٤٤٦٢٨	٤
٢١,٩	٥٧٥٥	٢٦٢٥٥	١٠	٢٩٠٩	٢٩٠٩١	٥

واضح من الجدول السابق انه بينما ان معدل العائد على الاستثمار يكون ثابتاً عند استخدام طريقة الدفعة السنوية لحساب الاهلاك، ان هذا العائد يرتفع كلما تقدم الأصل في العمر في حالة استخدام طريقة القسط الثابت. وقد كان هذا العامل من بين الاعتراضات على استخدام طريقة القسط الثابت بالنسبة لمنشآت المنافع العامة، لأنه يترتب عليها ارتفاع في معدل العائد مع عدم وجود تغييرات في الإيرادات او التكاليف، وطالما أن أسعار الخدمات العامة تتحدد عادة على ضوء العائد على الاستثمار فان طريقة القسط الثابت لم تكن مقبولة بواسطة ذلك النوع من المنشآت.

ومن الاعتراضات التي اثارها بعض الكتاب ضد استخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك، ان تلك الطريقة يترتب عليها أن يكون التأثير النهائي على حسابات النتيجة (نتيجة لحصم الاهلاك وإضافة الفوائد) يكون صغيراً في السنوات الأولى للحياة الانتاجية للأصل ويزداد كلما تقدم الأصل في العمر.

وبالتالي فإن هذه الطريقة لن تكون مقبولة من الناحية الضريبية (من ناحية ما يترتب عليها من تأثير ضريبي).

ويشير بعض الكتاب إعتراض آخر على طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك، وهو ان تلك الطريقة تأخذ في الاعتبار عامل الفائدة الضمني في حساب تكلفة الاهلاك التي ستخصص على الانتاج. وفي حقيقة الأمر أن إدراج هذه الفائدة ضمن أعباء الاهلاك يكون في منتهى الأهمية بالنسبة لعملية إتخاذ القرارات على أساس ان الفائدة على الاستثمارات هي بمثابة عامل اقتصادي لا يمكن تجاهله.

### ب - طريقة اموال الاهلاك المستمرة Sinking fund method of depreciation

وتأخذ هذه الطريقة في الاعتبار ايضاً الفائدة على الاستثمار كأحد العوامل المؤثر على طريقة تخصيص تكلفة الأصل على المصروفات، ويقاس عبء الاهلاك السنوي (أو مصروف الاهلاك) طبقاً لهذه الطريقة عن طريق الزيادة في أموال الاهلاك (الوديعة + الفوائد)، والتي إذا تم إستثمارها بسعر فائدة معين كل سنة سترتب عليها تجميع القيمة القابلة للاهلاك في تاريخ الاحلال. وباستخدام الأرقام الواردة في المثال السابق المتعلقة بشراء أصل تكلفته ٨٣٢٦٧ جنيه حياته الانتاجية خمس سنوات، وقيمته خردة ١٢٠٠٠ جنيه في نهاية تلك المدة، ستتحدد الوديعة السنوية لأموال الاهلاك المطلوبة لتجميع مبلغ قدره ٧١٢٦٧ جنيه (التكلفة مطروحاً منها الخردة) في خمس سنوات على النحو التالي:

$$\frac{\text{الوديعة لمقابلة الاهلاك}}{\text{جملة الجنيه بسعر فائدة معينة لمدة معينة}} = \frac{\text{التكلفة - صافي قيمة الخردة}}{\text{جملة الجنيه بسعر فائدة معينة لمدة معينة}}$$

$$= \frac{12000 - 83267}{6,1051} = \frac{71267}{6,1051} = 11673 \text{ جنيه}$$

(\*) يلاحظ أن جملة الجنيه في هذه المعادلة تكون لدفعة سنوية قدرها جنيه بسعر الفائدة المطلوب عن مدة الحياة الانتاجية للأصل.

وطالما أننا نفترض أن الأموال ستجتمع في نهاية الحياة الانتاجية للأصل في هذه الحالة، فإنه ليس من الضروري تحديد القيمة الحالية للخردة وقدرها ١٢٠٠٠ جنيه، إن المبلغ المطلوب تجميعه بعد خمس سنوات يخفض بهذا المبلغ فقط، ويمكن تلخيص القيود المحاسبية التي تتم بالنسبة لطريقة اموال الإهلاك المستمرة خلال الخمس سنوات باستخدام الجدول التالي:

السنة	الوديعة السنوية في اموال الاهلاك	فائدة ١٠٪ على الأموال المستمرة	عبء اهلاك الوديعة + فائدة (دائن) (مدين)	الاهلاك المجمع للأصل	القيمة الدفترية
صفر	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	٨٣٢٦٧
١	١١٦٧٣	صفر	١١٦٧٣	١١٦٧٣	٧١٥٩٤
٢	١١٦٧٣	١١٦٧	١٢٨٤٠	٢٤٥١٣	٥٨٧٥٤
٣	١١٦٧٣	٢٤٥٢	١٤١٢٥	٣٨٦٣٨	٤٤٦٢٩
٤	١١٦٧٣	٣٨٦٤	١٥٥٣٧	٥٤١٧٥	٢٩٠٩٢
٥	١١٦٧٣	٥٤١٩	١٧٠٩٢	٧١٢٦٧	١٢٠٠٠

واضح من هذا الجدول أننا نحسب الوديعة السنوية ونحملها كمصروف للاهلاك في نهاية السنة الأولى وترحل بالتالي إلى حساب مجمع الإهلاك، أما في نهاية السنة الثانية فسيكون عبء الإهلاك هو عبارة عن الوديعة السنوية مضافاً إليها الفائدة المستحقة على رصيد الوديعة في أول السنة الحالية كما يتضح من العمود الرابع في الجدول السابق، وهذا المبلغ سيرحل إلى حساب أعباء الإهلاك ويضاف إلى حساب مجمع الإهلاك، وفي كل سنة ستحمل حسابات النتيجة بأعباء الإهلاك وهي عبارة عن الوديعة مضافاً إليها الفوائد على رصيد الوديعة في بداية السنة، ويكون الجانب الدائن لل قيد هو حساب مجمع الاهلاك، ويترتب على ذلك أن يتجمع في حساب مجمع الاهلاك في نهاية الحياة الانتاجية للأصل مبلغاً معادلاً لتكلفته مطروحاً منه قيمة الخردة الصافية المتوقعة.

(\*\*) قربنا هذا الرقم للحصول على أرقام صحيحة.

وقد تتطلب هذه الطريقة ضرورة فتح حساب لأموال الاهلاك يجعل مديناً بالودائع ومديناً بالفوائد المتعلقة بالإيداع، ويكون هذا الرصيد عادة مطابقاً لحساب مجمع الاهلاك على نحو ما سئرى بعد قليل، إلا أنه يلاحظ أن هذه الطريقة في حساب الاهلاك قد تستخدم دون أن يكون هناك إيداع اطلاقاً بمعنى أن الأموال تظل مستثمرة داخل المشروع.

ويعترض كثير من المحاسبين على استخدام طريقة أموال الاهلاك المستثمرة كأساس لحساب الاهلاك، على أساس انها تتعارض مع فكرة تخصيص تكلفة الأصل على حياته الانتاجية، وعلى الرغم من هذا الاعتراض النظري فان التأثير النهائي الذي تعطيه تلك الطريقة هو نفس النتيجة التي تعطيها طريقة الدفعة السنوية كما يتضح من الجدول التالي:

السنة	طريقة الدفعة السنوية			المبلغ المضاف الى مجمع الاهلاك	
	عبء الاهلاك (مدين)	فوائد مكتسبة (دائن)	التأثير النهائي	عبء الاهلاك السنوي	بالنسبة بالنسبة للطريقتين
١	جنيه ٢٠٠٠٠	جنيه ٨٣٢٧	جنيه ١١٦٧٣	جنيه ١١٦٧٣	١١٦٧٣
٢	٢٠٠٠٠	٧١٥٩	١٢٨٤١	١٢٨٤٠	١٢٨٤١
٣	٢٠٠٠٠	٥٨٧٥	١٤١٢٥	١٤١٢٥	١٤١٢٥
٤	٢٠٠٠٠	٤٤٦٣	١٥٥٣٧	١٥٥٣٧	١٥٥٣٧
٥	٢٠٠٠٠	٢٩٠٩	١٧٠٩١	١٧٠٩٢	١٧٠٩٢

واضح من هذا الجدول ان التأثير النهائي على الحسابات الختامية واحد عند استخدام هاتين الطريقتين لحساب الاهلاك، إلا أنه يلاحظ من ناحية أخرى أن الاهلاك يعتبر عنصر من عناصر تكلفة الانتاج، وبالتالي جزء من تكلفة المخزون آخر المدة (وخاصة في حالة استخدام نظم التكاليف الكلية)، وفي مثل هذه الحالات سيتم رسملة جزء كبير من الاهلاك عن طريق إدراجها ضمن تكلفة المخزون في حالة



استخدام طريقة الدفعة السنوية على أساس انها تدرج الفائدة ضمن أعباء الاهلاك . ونتيجة لأن طريقة اموال الاهلاك المستمرة تتجنب إدراج الفائدة الضمنية ضمن مصروفات الاهلاك، كما ان لها نفس التأثير على معدل العائد على الاستثمار مثل طريقة الدفعة السنوية، فانها تستخدم بواسطة عدد قليل من شركات المنافع العامة في الدول الأجنبية .

ويمكن القول : « نة عامة ان طرق الاهلاك التي تستند على الفائدة المركبة لا تجد قبولا كبيراً في الحياة العملية، وبالتالي فانه يمكن القول انها غير هامة من الناحية العملية، إلا أنه من ناحية أخرى فان دراسة هذه الطرق وفهمها وتحديد تأثيرها على صافي الدخل وعلى معدل العائد على الاستثمار يساعد على فهم عمليات الاستثمار في الأصول القابلة للاهلاك، والمشاكل المحاسبية المتعلقة بقياس تكلفة خدمات الأصول، واسترداد تلك التكاليف عن طريق الإيرادات وأيا كانت طريقة الاهلاك المستخدمة ينبغي الإفصاح عنها والإفصاح عن أسباب التغيير في تلك الطرق .

#### ٤ - إجراءات إثبات الاهلاك :

من الناحية النظرية يمكن إثبات الاهلاك بقيد محاسبي مؤداه جعل حساب أعباء الاهلاك مدينياً وحساب الأصل دائئاً على الصورة التالية :

في نهاية الفترة المالية	من حـ/ أعباء الاهلاك إلى حـ/ الأصل إثبات الاهلاك وتحويله مباشرة إلى حساب الأصل	xxxx	xxx
-------------------------------	---	------	-----

ويستخدم هذا الإجراء بالنسبة للأصول المتعددة ذات القيمة المنخفضة والتي تستخدم بالنسبة لها طريقة إعادة التقدير بتحديد الكمية الباقية منها في نهاية المدة، وبالتالي إعتبار الفرق بين قيمتها أول المدة والقيمة المتبقية بمثابة اهلاك يتم إثباته باستخدام قيد مشابه للقيد السابق .

أما بالنسبة للأصول الكبيرة فإن الإجراء المقبول عالمياً وعلمياً لإثبات الإهلاك هو ترحيل أعباء الإهلاك إلى الجانب الدائن من حساب مجمع الإهلاك أو حساب مخصص الإهلاك على الصورة التالية.

xxxx	من حـ/ اعباء الإهلاك	نهاية
xxxxx	إلى حـ/ مجمع الإهلاك	الفترة
	أو حـ/ مخصص الإهلاك	المالية
	إثبات الإهلاك الخاص بالأصل ..	

ويساعد هذا الإجراء على توفير بيانات عن قيمة الأصل الأساسية، والجزء منها الذي استنفذ في أعمال المشروع، كما أن هذا الإجراء يساعد على فصل عمليات إضافات واستبدادات الأصول عن التسويات والتعديلات التي تتم بالنسبة لمجمع الإهلاك.

وجدير بالذكر أنه عند استخدام طريقة الدفعة السنوية لحساب الإهلاك، فسيظهر قيد الإهلاك على الصورة التالية باستخدام الأرقام الخاصة بالمثال السابق عرضه عند شرح هذه الطريقة:

٢٠٠٠	من حـ/ اعباء الإهلاك	في نهاية
	إلى مذكورين	السنة
١١٦٧٣	حـ/ مجمع الإهلاك	المالية
٨٣٢٧	حـ/ الفائدة على الاستثمار	
	إثبات الإهلاك عن السنة الأولى	
	وترحيله إلى حساب الإهلاك	
	المجمع، والفائدة المستحقة.	

ويتم تكرار هذا القيد سنوياً، باستخدام أرقام الفائدة السنوية السابق حسابها عند شرح هذه الطريقة، ويرحل حساب أعباء الإهلاك وحساب الفائدة على الاستثمار إلى حساب النتيجة، أما حساب مجمع الإهلاك فهو يعتبر حساب تقييم

يظهر مطروحاً من قيمة الأصل في الميزانية العمومية، وسيظل هذا الحساب يزداد سنوياً حتى يصل رصيده في نهاية الحياة الانتاجية للأصل للقيمة القابلة للأهلاك (اساس حساب الاهلاك) كما سبق ان ذكرنا.

أما بالنسبة لطريقة اموال الاهلاك المستمرة فقد سبق ان ذكرنا ان هذه الطريقة قد تستخدم فقط لحساب قسط الاهلاك، دون ان يكون هناك تخصيصاً فعلياً للأموال وإستثمار خارج المنشأة، في هذه الحالة ستنحصر القيود المحاسبية في جعل حساب اعباء الاهلاك مديناً بها، وتظهر القيود بالنسبة للمثال السابق عرضه عند شرح هذه الطريقة على الصورة التالية (عن مدة خمس سنوات):

تاريخ	منه	له
نهاية السنة الأولى	١١٦٧٣	من ح/ اعباء الاهلاك الى ح/ مجمع الاهلاك
نهاية السنة الثانية	١٢٨٤٠	من ح/ أعباء الاهلاك إلى ح/ مجمع الاهلاك
نهاية السنة الثالثة	١٤١٢٥	من ح/ أعباء الاهلاك إلى ح/ مجمع الاهلاك
نهاية السنة الرابعة	١٥٥٣٧	من ح/ أعباء الاهلاك إلى ح/ مجمع الاهلاك
نهاية السنة الخامسة	١٧٠٩٢	من ح/ أعباء الاهلاك إلى ح/ مجمع الاهلاك

واضح انه سترتب على هذه القيود في نهاية السنة الخامسة ان رصيد حساب مجمع الاهلاك سيكون مبلغ ٧١٢٦٧ جنيه وهي القيمة القابلة للاهلاك، وذلك

بصرف النظر عما إذا كانت اموال الاهلاك تستثمر داخل المنشأة أو خارجها، ولا شك أن إثبات عبء الاهلاك بهذه الصورة يساعد على التحديد السليم لتكلفة الانتاج ويعمل على تخصيص القيمة القابلة للاهلاك بطريقة سليمة على الحياة الانتاجية للأصل، وذلك دون نظر إلى عملية استثمار اموال الاهلاك داخلياً أو خارجياً لأنها عملية مستقلة تماماً عن عملية تخصيص تكلفة الأصل (القيمة القابلة للاهلاك) على حياته الانتاجية.

أما في حالة قيام المنشأة باستثمار اموال الاهلاك خارجها وتحقيق فائدة أو ربح عليها، فإن هذه العملية ستكون عملية استثمار عادية لا علاقة لها بموضوع الاهلاك إطلاقاً. ويتم إثبات تلك العملية بجعل حساب اموال الاهلاك المستمرة مدنياً وحساب النقدية دائناً، أما بالنسبة للفوائد أو الأرباح المحققة على تلك الاستثمارات فيتم إثباتها بجعل اموال الاهلاك المستمرة مدينة وحساب الفوائد دائناً، على أن ترحل الفوائد بعد ذلك إلى حساب النتيجة باعتبارها إيراداً مكتسباً عن عملية استثمار الأموال خارج المنشأة. بفرض أن المنشأة استثمرت اموال الاهلاك في المثال السابق عرضه وحقت عليها فائدة ١٠٪ (وهي نفس الفائدة المفترضة) ستكون القيود المتعلقة بهذا المثال على النحو التالي (لمدة خمس سنوات):

بداية السنة	من حـ/ اموال الاهلاك المستمرة (حـ/ وديعة)		١١٦٧٣
الثانية	إلى حـ/ البنك (النقدية)	١١٦٧٣	
نهاية السنة	من حـ/ اموال الاهلاك المستمرة (حـ/ وديعة)		١٢٨٤٠
الثانية	إلى مذكورين حـ/ البنك (نقدية)	١١٦٧٣	
	حـ/ الفوائد على الاستثمارات	١١٦٧	
	من حـ/ الفوائد على الاستثمارات		١١٦٧
	إلى حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة)	١١٦٧	

نهاية السنة	من حـ/ اموال الاهلاك المستمرة (حـ/ وديعة) إلى مذكورين	١٤١٢٥
الثالثة	حـ/ البنك (النقدية) من حـ/ الفوائد على الاستثمارات	١١٦٧٣ ٢٤٥٢
	من حـ/ الفوائد على الاستثمارات إلى حـ/ الأرباح والخسائر (حـ/ النتيجة)	٢٤٥٢

ويتم إجراء قيود مشابهة لهذه القيود في نهاية السنة الرابعة والخامسة، وستكون نتيجة هذه القيود في نهاية السنة الخامسة ان حساب اموال الاهلاك المستمرة يوجد به رصيد يعادل القيمة القابلة للاهلاك، وحينئذ يتم تحرير هذه الاستثمارات واستخدامها في عمليات الاحلال. واضح من هذه القيود اننا اعتبرنا الفائدة على اموال الاهلاك المستمرة بمثابة إيراد حققته المنشأة من عملية الاستثمار خارجها ولهذا رحل إلى حساب الأرباح والخسائر عند الحصول عليه، ولكن الأموال المتاحة من هذه الإيرادات يعاد استثمارها مع باقي اموال الاهلاك المستمرة.

#### • - نفاذ الموارد الطبيعية Depletion :

تحتفظ الأصول التي تخضع للاهلاك عادة بهيكلها المادي خلال حياتها الانتاجية، اما بالنسبة للموارد القابلة للنفاذ فهي تكون بمثابة مخزون طويل الأجل للمواد الأولية، والتي ستخرج خلال حياة المورد. وفي كلتا الحالتين اي سواء كنا امام مجموعة من الخدمات المستقبلية أو مخزون من المواد الأولية، تكون المشكلة الأساسية هي تحديد تكلفة وحدات الخدمة أو المواد المستهلكة خلال كل فترة محاسبية. إن الجزء من التكلفة (أو أي تقييم آخر) والذي يخص الوحدات المستخرجة

من الموارد الطبيعية يطلق عليه اصطلاح النفاذ، وسنعرض فيما يلي لكيفية حساب النفاذ ومعالجته محاسيباً.

#### أ - تحديد أساس حساب النفاذ Depletion-base :

إن أساس حساب النفاذ لأي مورد طبيعي هو عبارة عن التكلفة الكلية لتملك الأصل مطروحاً منها قيمة الأرض المتوقعة بعد إستخراج جميع الموارد الطبيعية الموجودة بداخلها. وتشتمل تكلفة التملك بطبيعة الحال على نفقات البحث والتقيب، ومصاريف الحفر والاستخراج والإنشاءات المطلوبة لتسهيل عمليات إستخراج الموارد، وتعرف هذه التكاليف عادة باسم تكاليف التطوير والتنمية Development cost، ويجب ان تخفض قيمتها دورياً بطريقة متناسبة مع نفاذ الموارد الطبيعية الموجودة. ويلاحظ انه قد يكون لهذه الإنشاءات والتركيبات حياة انتاجية اقل من حياة المورد نفسه، في مثل هذه الحالات ينبغي أن تخصص تكاليفها على حياتها الإنتاجية المقدرة.

ولكن ما هو الحكم إذا كانت نفقات الأبحاث والتطوير والاكتشاف غير منتجة بمعنى انه لم ينتج عنها أي اكتشافات؟ اذا نظرنا إلى كل مورد كمشروع مستقبل، فإن التفسير المنطقي في هذه الحالة، أنه لا يوجد أصل، ويكون هناك خسارة محققة بقيمة تلك النفقات. أما إذا نظرنا إلى المشروع ككل، وخاصة من ناحية رغبته المستمرة في الاكتشاف والتطوير والحصول على موارد جديدة، فان جزء من تلك النفقات غير المنتجة لا بد وان يعالج كمصروفات متعلقة بالمجهود العادي الخاص باكتشاف موارد جديدة، وتشبه تلك المعالجة الاجراء المحاسبي الخاص بمعالجة التالف أثناء عملية الانتاج الصناعي، فان جزء من هذا التالف يعتبر تالفاً طبيعياً ويعتبر عنصراً من عناصر تكلفة الانتاج، أما الجزء الآخر فيعتبر تالفاً غير طبيعياً ويعالج بمثابة خسارة.

#### ٥ - ب - تقدير عدد الوحدات المتوقع استخراجها من المورد:

تعتبر عملية تقدير الحياة الانتاجية المتوقعة للأصل عملية سهلة إذا ما قورنت بعملية تقدير الوحدات المتوقع إستخراجها من المورد الطبيعي، فتقدير عدد البراميل المتوقع الحصول عليها من بئر بترول تعتبر عملية في منتهى الصعوبة، وينبغي

باستمرار إجراء عمليات مراجعة لتلك التقديرات مع إستمرار عملية الاستخراج والحصول على معلومات جديدة تساعد في القيام بعملية التنبؤ. وما يسبب في تعقيد تلك المشكلة ان تطوير عمليات الاستخراج قد يترتب عليه ان يصبح من الممكن تشغيل بعض الموارد التي اصبحت غير إقتصادية.

ومن الناحية المثالية ينبغي قياس الوحدات المتوقع إستخراجها على أساس الوحدات المطلوبة (أو المرغوبة) بدلا من الوحدات المستخرجة، بمعنى ان يكون هناك تصنيف للوحدات حسب انواعها ودرجاتها وجودتها وليس معالجتها كوحدة واحدة، وذلك حتى تتحقق الدقة في عملية تخصيص التكاليف.

#### ٥ - ج - اختيار طريقة قياس النفاذ:

يمكن استخدام اي طريقة من طرق الاهلاك السابق عرضها لتحديد مقدار النفاذ المتعلق بالمورد الطبيعي، ويمكن القول ان طريقة القسط الثابت لن تكون مقبولة تماماً في حالة الموارد الطبيعية، على أساس أن استنفاد تلك الموارد لا يرتبط بمرور الزمن ولكن بمقدار الكمية المنتجة منها. ولا تستخدم طرق الاهلاك المتناقص في قياس النفاذ الخاص بالموارد الطبيعية، على الرغم من ان إنتاجية بعض تلك الموارد قد تناقص بسرعة فائقة، حينما ترتفع تكاليف الاستخراج بالنسبة للوحدة المستخرجة وذلك في حالة استمرار الانتاج من الموارد الفقيرة.

إن أكثر الطرق شيوعاً بالنسبة لحساب النفاذ هي طريقة القسط الثابت باستخدام الانتاج كمقياس للحياة الانتاجية، ويترتب على استخدام تلك الطريقة الحصول على معدل نفاذ ثابت بالنسبة لكل وحدة مورد مستخرجة، بفرض انه يوجد احد الموارد الطبيعية التي تبلغ تكلفتها ١٢٦٠٠٠٠ جنيه، والتي تبلغ قيمة الاراضي الخاصة بها بعد عملية الاستخراج ٦٠٠٠٠ جنيه، فإذا كان من المتوقع إنتاج ٢٤٠٠٠٠ وحدة من هذا المورد، فإن معدل النفاذ سيحسب على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{معدل النفاذ} &= \frac{\text{التكاليف - النفاية او الحردة المتوقعة}}{\text{عدد الوحدات المتوقع استخراجها}} \\ &= \frac{١٢٦٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠}{٢٤٠٠٠٠} = \frac{\text{جنيه}}{\text{للوحدة}} \end{aligned}$$

فاذا قامت المنشأة باستخراج ٢٠٠٠٠٠ وحدة خلال العام الحالي وبيع ١٥٠٠٠٠ وحدة، فان تكلفة البضاعة المباعة تظهر على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة:	المجموع	الوحدة
النفاذ $٢٠٠٠٠٠ \times ٥٠٠$ ,	١٠٠٠٠٠	٥٠٠,
المواد والأجور والتكاليف الصناعية	١٤٠٠٠٠	٧٠٠,
إهلاك التركيبات	١٠٠٠٠	٥٠٠,
<hr/>		
مجموع تكاليف إنتاج (٢٠٠٠٠٠ وحدة)	٢٥٠٠٠٠	١,٢٥٠
يطرح تكلفة مخزون آخر المدة (٥٠٠٠٠ وحدة)	٦٢٥٠٠	١,٢٥٠
<hr/>		
تكلفة البضاعة المباعة (١٥٠٠٠٠ وحدة)	١٨٧٥٠٠	١,٢٥٠
<hr/>		



## أسئلة وتمارين على الفصل الحادي عشر

### أولاً الأسئلة:

- ١ - بين المقصود باصطلاح الاهلاك، تخفيض القيمة وإصطلاح النفاذ، مبيناً الحالات التي يستخدم فيها كل منها.
- ٢ - ما هي المتغيرات الثلاثة التي تحدد عبء الإهلاك الدوري؟
- ٣ - هل يمكن اعتبار الاهلاك بمثابة اجراء لتقييم الأصول أم مجرد إجراء محاسبي الغرض منه تخصيص تكلفة الأصول على حياتها الانتاجية؟
- ٤ - هل توافق على الرأي القائل بأن الاهلاك لا يحدث للأصول في حالة صيانتها صيانة جيدة؟ ولماذا؟
- ٥ - تحصل شركة الصيرفي لنقل الأثاث على سياراتها عادة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه للسيارة، ويمكن ان تستخدم هذه السيارات لمدة ست سنوات، وتكون قيمتها في نهاية تلك المدة ٢٠٠٠ جنيه، ولكن جرت عادة المنشأة على بيع السيارة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه بعد أن تقطع مسافة ١٠٠٠٠٠ كيلو متر. ما هو أساس الاهلاك المناسب بالنسبة لتلك السيارات؟ وما هي حياتها الانتاجية؟
- ٦ - قامت إحدى المنشآت بتأجير قطعة أرض، وأقامت عليها ورشة للنجارة تكلف إنشاء مبانيها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت تكاليف التمهيد وإعداد الأرض بداخل الورشة ٢٥٠٠٠ جنيه، فإذا علمت ان عقد تأجير الأرض ينص على أن يقوم المستأجر بإزالة المبنى وإعادة الأرض إلى ما كانت عليه في نهاية مدة التعاقد، وقد بلغت التكاليف المقدرة للقيام بتلك العملية ١٥٠٠٠ جنيه، حدد أساس حساب الاهلاك بالنسبة لهذا الأصل.
- ٧ - تلعب كل من كمية وحدات الخدمة المستخدمة من الأصل كل فترة والقيمة النسبية للخدمات دوراً كبيراً في إختيار طريقة الاهلاك، هل توافق على هذه العبارة ولماذا

٨ — بلغت تكلفة أحد الأصول ٤٦٠٠٠ جنيه وحياته الانتاجية المقدرة ٦ سنوات وقيمة الخردة المتوقعة ٤٠٠٠ جنيه المطلوب:

( أ ) تحديد قيمة إهلاك السنة الأولى باستخدام طريقة النسبة من مجموع أرقام السنوات.

(ب) بفرض أن المنشأة حصلت على الأصل في أول إبريل سنة ١٩٧٥ ، المطلوب حساب الاهلاك الخاص بسنة ١٩٧٥ وسنة ١٩٧٦ .

٩ — إشرح مزايا وعيوب طريقة القسط الثابت على أساس الزمن كأساس لحساب الاهلاك.

١٠ — تتناقص إنتاجية الأصل كلما تقدم في العمر . اشرح تأثير هذا الرأي على طرق الاهلاك المتناقص.

١١ — بين كيف تنطوي طرق الاهلاك المعجل على ميزة ضريبية على الرغم من أن الأعباء التي يمكن خصمها من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لا يمكن أن تتعدى القيمة القابلة للاهلاك.

١٢ — بين كيف يمكن حساب معدل النفاذ خاصة في الحالات التي تتعدد فيها درجات المعادن الممكن إستخراجها من أحد الموارد الطبيعية.

١٣ — تعتبر طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك وسيلة لقياس تكلفة إستخدام الأصول طويلة الأجل التي تشتمل على عنصر الفائدة على الاستثمارات كعنصر من عناصر أعباء الاهلاك . إشرح هذه العبارة.

١٤ — قارن بين طريقتي الدفعة السنوية وأموال الاهلاك المستمرة كأساس لحساب الاهلاك ، فيما يتعلق بتأثيرها على صافي الدخل خلال الحياة الانتاجية لأحد الأصول القابلة للاهلاك.

١٥ — ما هي الحالات التي تكون إعادة تقييم الأصول مطلوبة فيها؟

١٦ — باعت إحدى المنشآت أصليين في بداية السنة الحالية (١٩٧٥):

( أ ) الأصل الأول: تكلفته ٢٠٠٠٠ جنيه، قيمته الدفترية ٨٠٠٠ جنيه والمحصل من بيعه ١١٠٠٠ جنيه.

(ب) الأصل الثاني: تكلفته ١٦٠٠٠ جنيه، قيمته الدفترية ١٠٠٠٠ جنيه والمحصل من بيعه ١٨٠٠٠ جنيه.

بين إلى أي مدى يعتبر الفرق بين المحصل من البيع والقيمة الدفترية، في الحالات السابقة، تصحيحاً لدخل الفترات السابقة؟

١٧ - بفرض أن إحدى المنشآت تستخدم طريقة القسط المتناقص (على أساس نسبة من الرصيد تبلغ ضعف نسبة القسط الثابت) بالنسبة لأحد الأصول الذي قدرت حياته الانتاجية بخمس سنوات. ومراجعة دفاتر الشركة تبين أن تكلفة الأصل ٤٤٠٠٠ جنيه، وأنه يستخدم لمدة سنتين، وأنه يمكن أن يستمر استخدامه لمدة ثماني سنوات أخرى، ما هو قيد التسوية اللازم إجراؤه في نهاية السنة الثانية إذا أرادت المنشأة مراجعة الاهلاك الجاري والمستقبل على هذا الأصل؟

١٨ - حصلت إحدى المنشآت على أصل واستهلكته بالكامل خلال العشرين سنة الماضية، وفي نهاية السنة الحالية، وصلت قيمته الدفترية إلى صفر، ولكن الأصل ما زال صالحاً للعمل والانتاج، ومن المحتمل أن يستمر استخدامه لمدة عشر سنوات أخرى، ناقش الآراء المختلفة المتعلقة بإعادة إثبات هذا الأصل في الدفاتر من عدمه على أساس قيمته الجارية، وإهلاكه عن العشر سنوات قادمة.

١٩ - فرق بين التغيرات في قيم الأصول التي ترجع إلى التغير النسبي في الأسعار والتغيرات التي ترجع إلى التغير في المستوى العام للأسعار.

٢٠ - اشرح الطرق المختلفة التي يمكن استخدامها للوصول إلى القيمة العادلة الجارية للأصل وبين مشاكل كل منها.

٢١ - لماذا تكون تكلفة إعادة إنتاج الأصل أعلى من تكلفة إحلاله، وما هي القيمة السليمة للأصل.

٢٢ - ما هي حجج ضرورة إعادة التقييم والحجج التي تثار ضد عمليات إعادة التقييم بالنسبة للأصول طويلة الأجل.

٢٣ - اشرح كيف ومتى تتحقق الإيرادات الناتجة من عملية إعادة تقييم الأصول طويلة الأجل.

٢٤ - بين أوجه الصواب والخطأ في العبارات التالية باختصار:

- ترتبط المحاسبة على الاهلاك بعملية تخصيص تكلفة الأصول على حياتها الانتاجية وتقييم تلك الأصول، وإحلالها.
- كلما زادت الحياة الانتاجية للأصل يقل الاهتمام بالاهلاك المحسوب باستخدام القسط الثابت.
- كلما زادت قيمة الخردة المتوقعة مع بقاء الحياة الانتاجية على ما هي عليه يزيد الاهلاك المحسوب باستخدام طريقة القسط الثابت.
- تفترض طريقة القسط الثابت للاهلاك ثبات المبلغ المخصص على كل سنة حتى في الحالات التي تزداد فيها إنتاجية الأصل من فترة إلى أخرى.
- يعتبر الزمن افضل مقياس للحياة الانتاجية للأصول في جميع الحالات.
- يمكن عن طريق استخدام التخصيص المباشر لأقساط الاهلاك المتناقصة التلاعب في الدخل.
- لا بد من أن يكون هناك قيمة للخردة المفترضة عند استخدام طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من الرصيد؟ على أن تطبق النسبة في هذه الحالة على المبلغ الاجمالي دون إستبعاد الخردة.
- تؤدي طريقة إهلاك الأصل بأخذ نسبة من مجموع أرقام السنوات الى إهلاك الأصل بالكامل.
- يمكن استخدام طريقة إعادة التقدير كأساس لحساب الاهلاك بالنسبة لجميع انواع الأصول.
- تفترض طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك أن تكلفة الأصل تساوي القيمة الحالية للخدمات المتوقعة مضافا اليها القيمة الحالية للخردة أو النفاية.
- تأخذ طريقة الدفعة السنوية في الاعتبار الفائدة الضمنية على الاستثمار عند تحديد قسط الاهلاك.
- بينا ان طريقة الدفعة السنوية تؤدي إلى ثبات معدل العائد على الأموال

المستثمرة فإن طريقة القسط الثابت يترتب عليها تخفيض العائد كلما تقدم الأصل في العمر.

٢٥ - علق على العبارات التالية بما يفيد موافقتك أو عدم موافقتك مع التبرير باختصار:

- يزداد التأثير النهائي على حسابات النتيجة عند استخدام طريقة الدفعة السنوية كأساس لحساب الاهلاك كلما تقدم الأصل في العمر وبالتالي فهي تحقق بعض المزايا الضريبية.

- يتحدد عبء الاهلاك في ظل طريقة أموال الاهلاك المستثمرة عن طريق تحديد الزيادة السنوية في أموال الاهلاك والتي ينبغي استثمارها سنوياً بسعر معين حتى يتجمع مبلغاً معادلاً للقيمة القابلة للاهلاك.

- يتكون عبء الاهلاك في حالة استخدام طريقة أموال الاهلاك من الزيادة المطلوبة للمبلغ المستثمر والفوائد الناتجة عن عملية الاستثمار.

- يمكن استخدام طريقة أموال الاهلاك المستثمرة كأساس لتحديد عبء الاهلاك بصرف النظر عما إذا كانت هناك أموال مخصصة للاستثمار أم لا.

- يكرر التأثير النهائي لاستخدام كل من طريقة الدفعة السنوية وطريقة أموال الاهلاك المستثمرة واحداً.

- يؤثر إختيار طريقة الاهلاك على الدخل وعلى الضرائب التي تتحملها المنشأة سنوياً.

- إهلاك الأصول طويلة الأجل وقيمتها الدفترية تعتبر بمثابة تكاليف غارقة ولا تؤثر على القرارات الاستثمارية المستقبلية.

- تشبه إجراءات حساب نفاذ الموارد الطبيعية إجراءات حساب الاهلاك إلى حد كبير.

- تعتبر طريقة القسط المتناقص أفضل الطرق ملائمة لتحديد قيمة نفاذ الموارد الطبيعية.

- يمكن معالجة الأخطاء المتعلقة بالاهلاك والتي يتم إكتشافها عند الاستغناء عن الأصل بطرق مختلفة.

— من الممكن إعادة حساب الاهلاك على أسس جديدة أثناء حياة الأصل الانتاجية.

— يمكن الوصول إلى القيمة الاقتصادية للأصل بسهولة كبيرة.

— يترتب على التغيرات في قيمة النقد تغيرات في قيم الأصول.

— لا تختلف تكلفة إعادة انتاج أو إنشاء الأصل عن تكلفة إحلاله.

— لا تؤثر عملية إعادة التقييم على تحقق الربح من تلك العملية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الأول:

حصلت شركة التعدين الحديثة على آلة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه في أوائل سبتمبر سنة ١٩٧٥، وسدّدت قيمتها على النحو التالي:

جنيه

١٩٠٠٠

دفعة مقدمة نقداً

٢٤٠٠٠

اوراق دفع تدفع على أقساط شهرية

متساوية لمدة ٢٤ شهر

٤٣٠٠٠

وقد تحملت المنشأة التكاليف الإضافية التالية قبل ان يصبح الأصل صالحاً للعمل والانتاج:

جنيه

١٦٠٠

تكاليف تركيب الآلة

٨٠٠

تكاليف الاختبارات التي تمت عليها

ومن المتوقع ان تنتج الآلة السابقة ٢٠٠٠٠٠ وحدة منتج خلال حياتها الانتاجية، وقد بدء في استخدامها في العمل من أول أكتوبر سنة ١٩٧٥.

## المطلوب:

- (أ) تحديد تكلفة تملك الآلة للأغراض المحاسبية.
- (ب) بفرض ان القيمة المتوقعة للخزدة هي ١٦٠٠ جنيه وأن الحياة المقدرة للآلة هي خمس سنوات حدد قسط اهلاك تلك الآلة عن سنة ١٩٧٥ ، ١٩٧٦ باستخدام طرق الاهلاك التالية:

- ١ - طريقة القسط الثابت
- ٢ - طريقة نسبة من مجموع ارقام السنوات
- ٣ - القسط المتناقص على أساس ٤٠٪ من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية الصافية.
- ٤ - عدد وحدات المنتج، بفرض أن الآلة انتجت ٨٠٠٠ وحدة خلال سنة ١٩٧٥ ، ٥٠٠٠٠ وحدة خلال سنة ١٩٧٦ .

## التمرين الثاني:

كانت نتيجة الخبرة المكتسبة لدى احدى شركات النقل بالسيارات خلال الأربع سنوات السابقة فيما يتعلق بعدد الكيلو مترات التي تقطعها سيارة النقل سنوياً، والقيمة المقدرة للسيارة في نهاية كل سنة من السنوات الأربع، كنسبة مئوية من التكلفة على الصورة التالية:

السنة	الكيلومترات المقطوعة	القيمة المقدرة
الأولى	٣٠٠٠٠	٧٠٪
الثانية	٨٠٠٠٠	٥٠٪
الثالثة	٦٠٠٠٠	٣٥٪
الرابعة	٣٠٠٠٠	٢٤٪

## المطلوب:

على ضوء تلك المعلومات احسب إهلاك إحدى السيارات التي تتكلف ٢٠٠٠٠ جنيه عن أربعة سنوات بفرض أن قيمتها المتوقعة في نهاية تلك المدة هي ٨٠٠٠ جنيه، وذلك باستخدام طرق الإهلاك التالية:

- ١ - طريقة القسط الثابت على أساس زمني.
- ٢ - القسط الثابت على أساس الانتاج.
- ٣ - نسبة من مجموع أرقام السنوات.
- ٤ - طريقة القسط المتناقص على أساس ضعف نسبة القسط الثابت.
- ٥ - طريقة اعادة التقدير.

## التمرين الثالث:

فيما يلي بيان التركيبات الخاصة بشركة الصناعات الثقيلة عن سنتي ١٩٧٥، ١٩٧٦ كما جاءت بدفاتر الشركة، وتتبع الشركة سياسة مؤداها تحميل السنة التي يتم فيها الحصول على الأصل بنصف الإهلاك، والسنة التي يتم فيها الاستغناء عن خدماته تحمل بنصف الإهلاك السنوي أيضاً:

السنة	تكلفة التركيبات	القيم المقدرة		مبيعات الأصول أو تقاعدها	
	جنيه	حياة انتاجية	اخردة	سنة التملك	التكلفة
١٩٧٥	١١٠٠٠٠	١٠	٢٠٪ تكلفة		
١٩٧٦	٤٢٠٠٠	٦	٢٠٪ تكلفة	١٩٧٥	١٦٥٠٠



## المطلوب :

(أ) تصوير حساب الآلات وبيان الأرصدة الافتتاحية والاضافات والاستبعادات والرصيد النهائي، وتصوير حساب مجمع الاهلاك باستخدام طرق الاهلاك التالية :

١ - طريقة القسط الثابت

٢ - طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات

٣ - طريقة نسبة من الرصيد المتناقص على أساس ضعف نسبة القسط الثابت

## التمرين الرابع :

استخدمت احدى شركات النقل بالسيارات طريقة القسط المتناقص على أساس نسبة من مجموع أرقام السنوات كأساس لحساب إهلاك سيارتها، على أساس أن الحياة الإنتاجية للسيارات اربع سنوات، ولا توجد قيمة متوقعة للخردة. وفيما يلي البيانات المتعلقة بسيارات تلك الشركة :

رقم السيارة	تاريخ شرائها	تاريخ البيع	التكلفة	قيمة البيع
١٤١٥	٣١ مارس ١٩٧٣	٣٠ يونيو ١٩٧٥	٩٦٠٠ جنية	٦٠٠٠ جنية
١٤٨٠	٣٠ سبتمبر ١٩٧٣		٦٤٠٠	
١٤٩٠	٣٠ ابريل ١٩٧٤	٣١ ديسمبر ١٩٧٥	٧٢٠٠	٤٠٠٠
١٤٩٨	٣١ يوليو ١٩٧٤		٩٦٠٠	

وقد قامت الشركة باثبات الاهلاك عن سنة ١٩٧٥ باستخدام الطريقة المتبعة . ولكنها قررت في نهاية تلك السنة العدول عن طريقة الاهلاك المتبعة واستخدام طريقة القسط الثابت لحساب الاهلاك .

المطلوب: إعداد قيود التسوية المطلوبة في نهاية سنة ١٩٧٥ لتأخذ في الاعتبار التغير المقترح في طريقة الاهلاك، مع إفتراض ان تصحيح أرباح السنوات السابقة تسجل في حساب خاص، وأنه لم يتم إقفال حسابات سنة ١٩٧٥ وضح في شكل جدول البيانات المتعلقة بالتعديل.

#### التمرين الخامس:

حصلت إحدى المنشآت على آلة تكلفتها ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وقد بلغت تكاليف النقل والتركيب المتعلقة بها ١٩٤٩٠ جنيه. وقدرت الحياة الانتاجية للآلة بعشر سنوات، وتبلغ قيمة الخردة المتوقعة في نهاية تلك المدة ٢٤٠٠٠ جنيه.

وفي نهاية السنة الثانية من تاريخ الحصول على تلك الآلة، تم إضافة وحدة جديدة لها بلغت تكلفتها ٢٤٨٣٢ جنيه، وليس من المتوقع أن تمتد حياة تلك الوحدة الاضافية أكثر من الوحدة الأصلية، ولن يكون لها قيمة خردة، ولن يتغير تقدير الخردة بالنسبة للآلة الأصلية.

المطلوب: إعداد جدول لإهلاك تلك الآلة عن السنوات الثلاث الأولى من حياتها باستخدام سعر فائدة قدره ٦٪ في ظل طريقة الدفعة السنوية وطريقة اموال الاهلاك المستمرة. وإعداد قيود تسجيل الاهلاك بالنسبة لكل طريقة في نهاية السنة الثالثة - بين كيف تصل الى الأرقام المختلفة.

#### ملحوظة:

- ١ - القيمة الحالية لمبلغ واحد جنيه بسعر ٦٪ يستحق بعد عشر سنوات هي ٠,٥٥٨٣٩ جنيه.
- ٢ - القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها جنيه واحد تستحق دورياً لمدة عشر سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٧,٣٦٠ جنيه.
- ٣ - القيمة الحالية لمبلغ جنيه واحد يستحق بعد ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٠,٦٢٧٤١ جنيه.
- ٤ - القيمة الحالية لدفعة سنوية قدرها جنيه واحد يستحق دورياً لمدة ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٦,٢٠٩٨ جنيه.

٥ - جملة دفعة سنوية قدرها جنيه واحد لمدة عشر سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ١٣, ١٨٠٨ جنيه.

٦ - جملة دفعة سنوية قدرها جنيه واحد لمدة ثماني سنوات بسعر فائدة قدره ٦٪ هي ٩, ٨٩٧٥ جنيه.

(من المفروض ان يعاد الحساب في نهاية السنة الثانية لتحديد اعباء الاهلاك الجديدة بعد الاضافات).

#### التمرين السادس:

حصلت إحدى المنشآت على إمتياز البحث عن أحد المعادن في قطعة من الأرض مقابل مبلغ ٥٩٩٠٠٠٠ جنيه دفعتها للحكومة، وقد انفقت المنشأة مبلغ ١٠٣٠٠٠٠ جنيه في تنمية وتطوير المنطقة في خلال السنة الأولى من بدء النشاط، استعداداً لبدء عمليات الاستخراج في اوائل السنة الثانية، وقد قدر الخبراء كمية المعدن التي تحتويها الأرض بمقدار ١٦ مليون طن، ومن المتوقع ان تكون قيمة الأراضي بعد عمليات الاستخراج ٦١٠٠٠٠ جنيه.

وفيما يلي بيان بعمليات الاستثمارات الأخرى خلال السنة الأولى (بالإضافة إلى تكاليف التنمية والتطوير السابق ذكرها).

الأصل	الحياة المقدرة بالسنوات	التكلفة
المباني	٣٠ سنة	٤٠٠٠٠٠٠ جنيه
طرق ومساكن	٢٠ سنة	١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه
تركيبات مختلفة	١٠ سنة	٥٦٠٠٠٠٠ جنيه.

وقد كانت العمليات التي تمت خلال السنة التالية على الصورة التالية:

الكمية المستخرجة من المعدن	٢٠٠٠٠٠٠٠ طن.
الكمية المباعة بسعر ٥ جنيه تسليم محل البائع	١٩٠٠٠٠٠٠ طن.
العمالة وتكاليف الاستخراج	٤٨٠٠٠٠٠٠ جنيه.
مصاريف إدارية وبيعية	١٠٢٠٠٠٠٠ جنيه.

**المطلوب:** إعداد قائمة الدخل عن السنة الثانية بافتراض ان مخصص الضرائب المستحقة على المنشأة ٩٧٠٠٠٠ جنيه (بين العمليات الحسابية المختلفة)

### التمرين السابع

حصلت إحدى شركات النقل على سيارة لورى في ١٠/١٠/١٩٨٠ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وتقدر الحياة الانتاجية لهذه السيارة بأربع سنوات. ومن المقدر ان تستخدم تلك السيارة لمسافة ٢٠٠٠٠٠ كيلو متر خلال حياتها الإنتاجية المقدرة. ومن المتوقع ان توزع تلك المسافة المقدرة على أساس ٣٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الأولى للحياة الانتاجية و ٨٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الثانية و ٦٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الثالثة و ٣٠٠٠٠ كيلو متر خلال السنة الرابعة.

فاذا علمت ان السيارة تستخدم بمعدل منتظم خلال شهور السنة، وأن قيمة الخردة المتوقعة في نهاية حياتها الانتاجية تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

### المطلوب:

تحديد عبء الاهلاك السنوي عن هذه السيارة خلال حياتها الانتاجية باستخدام طريقة القسط الثابت على اساس زمني وعلى أساس الانتاج، وتحديد عبء الاهلاك عن السنتين الأولى والثانية فقط باستخدام طريقة كسر من مجموع ارقام السنوات، وطريقة القسط المتناقص باستخدام معدل يبلغ ضعف معدل القسط الثابت.

## البَابُ الْخَامِسُ

جرد وتقييم الإلتزامات وحقوق  
الملكية والمشاكل المحاسبية  
المرتبطة بهما



إنتهينا حتى الآن من دراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بمجرد وتقييم جميع عناصر الأصول المختلفة التي تظهر بالميزانية العمومية ، وننتقل الآن إلى دراسة الجانب الآخر من الميزانية وهو الإلتزامات وحقوق الملكية . وجدير بالذكر اننا سبق أن ذكرنا ان بعض الإلتزامات وهي الإلتزامات الجارية (المتداولة) قد تظهر مطروحة من الأصول الجارية في الميزانية العمومية ، وذلك للوصول الى صافي رأس المال العامل وذلك في حالة عرض الميزانية العمومية في شكل تقرير مالي ، ولكننا ستعرض هنا لدراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بإظهار جميع عناصر الإلتزامات في الميزانية بصرف النظر عن المكان الذي تظهر فيه في الميزانية . وسينقسم حديثنا في هذا الباب إلى فصلين رئيسيين ، الفصل الأول يختص بداسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات سواء كانت إلتزامات جارية (متداولة) أو التزيمات غير جارية (طويلة الأجل) . أما الفصل الثاني فيعالج المشاكل المحاسبية المرتبطة بحقوق الملكية في أنواع المشروعات المختلفة .

ويلاحظ ان عرضنا لهذين الموضوعين وخاصة فيما يتعلق بالإلتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية سيكون مختصراً بشكل كبير على أساس انها يدرسان بالتفصيل في مادة محاسبة الشركات في الجزء الثالث من هذه السلسلة ، ولكننا ستعرض لها هنا إستكمالاً لجوانب المناقشة المتعلقة بمجرد وتقييم عناصر الأصول والخصوم المختلفة في الميزانية العمومية ، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية .





## الفصل الثاني عشر

### في المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات وظهورها في الميزانية العمومية

١ - مقدمة :

الإلتزامات هي بمثابة إرتباطات أو تعهدات لتحويل أو إعطاء أصول أو تأدية خدمات في المستقبل وذلك نتيجة لعمليات حدثت فعلاً. ويعتبر التمييز بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل في غاية الأهمية بالنسبة لتقييم المركز المالي للمنشأة وللحكم على قدرتها المستقبلية للوفاء بتعهداتها.

وتختلف المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات عن المشاكل المتعلقة بالأصول، ذلك لأن الجهد الرئيسي بالنسبة لتلك الإلتزامات ينحصر في التأكد من عدم إغفال أي منها في ميزانية المنشأة. وتقل أهمية مشكلة التقييم بالنسبة للإلتزامات بشكل كبير، إلا أن هذا لا يعني بطبيعة الحال أن جميع الإلتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية المدة المالية بطريقة قاطعة. إن هناك بعض الإلتزامات التي ينبغي تقديرها بطريقة أو بأخرى، وذلك حتى تتحقق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات.

وسيخصص هذا الفصل لمناقشة المشاكل المحاسبية المرتبطة بالإلتزامات وكيفية ظهورها في ميزانية المنشأة في نهاية الفترة المالية، وسنعرض فيه أولاً للفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، ثم نعرض للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً، والإلتزامات قصيرة الأجل التي تعتمد على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقدرة التي تكون عادة قصيرة الأجل. وبعد أن ننتهي من مناقشة المشاكل المرتبطة بالإلتزامات قصيرة الأجل،

نتقل إلى دراسة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات طويلة الأجل ، ثم نبين كيفية ظهور عناصر الإلتزامات المختلفة قصيرة وطويلة الأجل في الميزانية العمومية. ونعرض بعد ذلك لموضوع الإلتزامات العرضية، وكيفية الإفصاح عنها في ميزانية المنشأة، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية :

## ٢ - التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الاجل والإلتزامات طويلة الأجل :

تواضع المحاسبون على إستخدام السنة للفصل بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل، بمعنى أن الإلتزام المستحق خلال سنة يعتبر إلتزاماً قصير الأجل، أما الإلتزام المستحق بعد سنة فيعتبر إلتزام طويل الأجل، وهذه القاعدة رغم بساطتها إلا أنها قاعدة عشوائية يؤدي تطبيقها حرفياً إلى بعض النتائج غير المعقولة وخاصة في الحالات التي تمتد فيها دورة التشغيل إلى أكثر من سنة.

وتقوم التفرقة الحديثة بين هذين النوعين من الإلتزامات على أساس أن الإلتزامات الجارية تتضمن:

( أ ) جميع التعهدات والإرتباطات التي يتطلب تسويتها (سدادها) إستخدام أصول متداولة موجودة، أو خلق إلتزام قصير الأجل جديد.

(ب) جميع الإلتزامات الأخرى التي ستدفع من الأصول قصيرة الأجل خلال سنة.

ولا شك أن هذا الأسلوب للفصل بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل يتصف بالرونة، ويأخذ في الإعتبار العلاقة الأساسية بين الأصول الجارية والإلتزامات الجارية.

وتعتبر الإلتزامات الجارية مصدراً هاماً من مصادر تمويل مختلف أنواع المشروعات وقد يكون وجود تلك الإلتزامات أمراً عادياً ناتجاً عن عمليات المشروع العادية، مثال ذلك أرصدة الموردين، كما قد توجد بسبب قرارات الإدارة المتعلقة بالحصول على الإئتمان قصير الأجل من البنوك وبيوت الإقراض لتمويل عملياتها المختلفة.

ويترتب على حذف أو تخفيض قيمة أحد الإلتزامات الجارية تخفيض مقابل في قيمة الأصول، أو مغالاة في الإلتزامات طويلة الأجل أو في حقوق الملكية نتيجة للمغالاة في صافي الدخل. ويترتب على الخطأ في التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل وجود خطأ في قيمة رأس المال العامل في الميزانية العمومية. وعموماً يمكن القول أن الفصل السليم بين هذين النوعين من الإلتزامات والمعالجة المحاسبية السليمة لكل منها تعتبر جزءاً رئيسياً من العملية المحاسبية في المنشآت المختلفة، ومطلباً رئيسياً للحصول على قوائم مالية سليمة.

ولا شك أن المقياس السليم لقيمة أي إلتزام في تاريخ تحمله هو القيمة الحالية للمبلغ المطلوب دفعه لتسديد الإلتزام في المستقبل، ولكن جرت العادة في الحياة العملية على تسجيل الإلتزامات قصيرة الأجل بقيمتها الإسمية، ذلك لأن الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية ليس كبيراً في العادة، نظراً لقصر الفترة الزمنية التي تستحق فيها تلك الإلتزامات. ولا شك أنه يمكن قبول المغالاة المحدودة في قيمة الإلتزامات باثباتها بقيمتها في تاريخ الاستحقاق نظراً لما يحققه ذلك من سهولة في القيد وتبسيط عملية المحاسبة على الإلتزامات.

وطالما أن الإلتزامات هي بمثابة مدفوعات مستقبلية، فإن عدم التأكد يلعب دوراً كبيراً في عمليات المحاسبة عليها، وللتركيز على مشكلة عدم التأكد بالنسبة لهذه الإلتزامات سنناقش في الصفحات التالية بعض المشاكل المتعلقة بالإلتزامات قصيرة الأجل وذلك عن طريق التفرقة بين الإلتزامات المحددة تحديداً قاطعاً، والإلتزامات المتوقعة على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقدرة.

### ٣ - الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً:

تنتج الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً عادة من العقود التي ترتبط بها المنشأة، أو نتيجة لأحكام قانونية، تحدد وقت ومبلغ الإلتزام بدرجة كبيرة من التأكد، مثال ذلك الإلتزام الناتج عن الضرائب المستحقة على دخل العاملين. وتكون المشكلة المحاسبية بالنسبة لتلك الإلتزامات هي التأكد من وجود الإلتزام ومن تسجيله بطريقة سليمة في السجلات المحاسبية. وسنعرض فيما يلي لأهم أنواع

الإلتزامات قصيرة الأجل المحددة تحديداً قاطعاً، ونبين المشاكل المحاسبية المرتبطة بها:

### ٣- أ - حسابات الموردين واوراق الدفع:

تكون الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتسجيل المدفوعات للموردين، وتحقيق الرقابة عليها عادة منتظمة، بحيث يكون من الممكن التحقق من وجود تلك الإلتزامات، ومن تاريخ إستحقاقها بطريقة سهلة وسريعة. ويجب أن يولى المحاسب العمليات التي تتم قرب نهاية السنة المالية وفي اوائل سنة مالية جديدة عناية خاصة، وذلك للتأكد من تجانس عملية إستلام البضاعة موضوع الإلتزام مع قيد ذلك الإلتزام في الدفاتر. فعلى سبيل المثال قد تتسلم المنشأة البضاعة قرب نهاية السنة المالية. دون أن تصل الفاتورة الخاصة بها، في مثل هذه الحالة قد تدرج البضاعة ضمن قوائم الجرد الخاصة ببضاعة آخر المدة دون أن يتم إثبات الإلتزام الخاص بها، ويؤدي هذا بلا شك إلى وجود خطأ في القوائم المالية.

وكما هو الحال بالنسبة لتقييم أرصدة المتحصلات، فانه ينبغي تقدير الخصم المتوقع الحصول عليه من أرصدة الموردين، وإثباته في الدفاتر وذلك يجعل حساب محصص الخصم على المشتريات مديناً، ويطرح هذا الحساب من رصيد حساب الموردين في الميزانية العمومية.

وكحل بديل لهذا الإجراء يمكن إثبات الإلتزام بالصافي بعد إستبعاد الخصم، وحينما تفقد المنشأة الخصم نتيجة للإخفاق في التسديد في الميعاد المتفق عليه يتم إثبات الخصم المفقود في الدفاتر، ويعتبر عنصراً من عناصر المصاريف في هذه الحالة.

### ٣- ب - القروض قصيرة الأجل:

وتشتمل القروض قصيرة الأجل على السندات والأذون التي تمنحها المنشأة للدائنين نتيجة لعمليات الإقتراض، كما تشتمل أيضاً على أي جزء من القروض طويلة الأجل والتي تستحق في خلال السنة التالية. إلا أنه يلاحظ، أنه في الحالات التي سيتم فيها سداد الجزء المستحق حالاً من الديون طويلة الأجل عن طريق أموال

مخصصة لذلك مثل أموال رد السندات، أو عن طريق قرض طويل الأجل آخر، وبناء عليه فلن يحتاج السداد إلى أموال حاضرة، لهذا فإن الجزء المستحق حالاً من الديون طويلة الأجل ينبغي أن يدرج (في هذه الحالات) ضمن الإلتزامات طويلة الأجل. مع وجود ملاحظة على الميزانية توضح خطة المنشأة لسدادها.

### ٣- ج- الأرباح المقترح توزيعها:

يقترح مجلس إدارة شركات المساهمة توزيع أرباح معينة وتعتمد الجمعية العمومية تلك التوزيعات، وحينئذٍ تقرر ذلك التوزيعات فإن المنشأة تتحمل الإلتزاماً قانونياً بدفعها في الوقت المحدد، وبالتالي يصبح أصحاب رأس المال (الملاك) دائنون للشركة بقيمة تلك الأرباح المعلن توزيعها ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل على أساس أن المدة بين تاريخ الاعلان عن توزيع الأرباح وتاريخ السداد تكون عادة قصيرة.

### ٣- د- الإلتزامات المستحقة:

يستخدم إصطلاح الإلتزامات المستحقة (وفي بعض الأحيان يشار إليه باسم المصروفات المستحقة) للدلالة على الإلتزامات التي توجد نتيجة للإرتباطات العقدية، أو كنتيجة لتشريعات الضرائب، مثال ذلك قانون ضريبة الدخل، والضرائب على المباني والممتلكات الأخرى، وضرائب ورسوم الإنتاج وغيرها. وفي الحالات التي تكون فيها إلتزامات الضرائب كبيرة يستحسن أن تظهر كمفردة ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل. ويمكن أن ندرج الإلتزامات الأخرى في مجموعة واحدة أو في مجموعات متعددة، ونعرض فيما بعد لكيفية إثبات الإلتزامات الضريبية والإلتزامات المتعلقة بالمرتبات والأجور بصفة عامة.

### ٣- هـ- الإلتزامات المتعلقة بالأجور والمرتبات:

تدفع الأجور، والمرتبات مؤخراً أي بعد أداء الخدمات المتعلقة بها، ولهذا من الممكن أن يظهر ضمن الإلتزامات بالميزانية رصيد يمثل الأجور والمرتبات المستحقة (التي لم تدفع بعد).

ومن ناحية أخرى فإن المنشأة تقوم بدور الوسيط فيما يتعلق بتحصيل أقساط التأمينات الإجتماعية والادخار المستحق على مرتبات وأجور موظفيها وعمالها، كما أنها تلتزم بتحصيل الضرائب المختلفة المتعلقة بالمرتبات والأجور المدفوعة بواسطتها، على أن تورد تلك المبالغ المحجوزة إلى كل من هيئة التأمينات الإجتماعية ومصلحة الضرائب في خلال الأيام الأولى للشهر التالي للشهر الذي يتم فيه التحصيل. ويتم إثبات الأجور والمرتبات في سجلات تحليلية تبين الأجر أو المرتب الأجمالي. وتبين الإستقطاعات المختلفة المتعلقة بتلك الأجور منها، ويظهر هذا السجل على الصورة التالية:

# سجل الاجور والمرتبات

الصلاتي	الاستقطاعات المختلفة							الأجر أو المرتب * الاجمالي	الحالة الاجتماعية	اسم العامل أو الموظف ورقمه
	سلفيات	جزاءات	دفعة	ضريبة الامن القومي	ضريبة الدفاع	ضريبة المرتبات	ادخار	تأمينات اجتماعية		
٤٠	-	-	.٥٠٠	.٥٠٠	٧	٧	١	٥	٥٠	معد حسن
٧٨	-	-	١٠٠	١,٥٠٠	٧٠٠	٥	٧	١٠	١٠٠	احمد عبد العزيز
٦٢	-	-	١٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠	٤	٧	٨	٨٠	عمر محي الدين
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	
٥١٥٠٠	-	-	٥٥٠	١٠٥٠	٧٢٠٠	٤٨٠٠	٢٠٠٠	٦٩٠٠	٦٩٠٠٠	المجموع

\* في حالة إعداد هذا السجل لعمال المصانع يكون من المرسوم فيه وجود عمود لعدد ساعات العمل وعمود آخر لعدد الاجور وعمود آخر للاجور الإضافية وعمود لجميع الاجور.

ويتخذ المجموع الشهري لهذا السجل لإثبات الأجور في دفاتر المنشأة، وذلك بقيد شهري واحد يظهر على الصورة التالية بالنسبة للأرقام المقترضة الواردة في السجل السابق.

آخر كل شهر	من -/ المرتبات الإدارية (البيعية)*	٦٩٠٠٠
أو تاريخ	إلى مذكورين	
إستحقاق	-/ التأمينات الإجتماعية	٦٩٠٠
المرتبات	-/ الأذخار	٢٠٠٠
	-/ ضريبة المرتبات والأجور	٤٨٠٠
	-/ ضريبة الدفاع	٢٢٠٠
	-/ ضريبة الأمن القومي	١٠٥٠
	-/ رسم الدفعة على المرتبات	٥٥٠
	-/ المرتبات المستحقة	١٠٥٠٠
	إثبات المرتبات المستحقة عن شهر..	
	والخصومات المختلفة المتعلقة بها من واقع	
	دفع المرتبات.	

ويلاحظ أن حساب المرتبات المستحقة يقتل بمجرد سداد قيمة المرتبات للعاملين، أما الحسابات الدائنة الأخرى فهي تعتبر من حسابات الإلتزامات قصيرة الأجل حتى يتم سدادها.

(\*) قد يكون هناك سجل للمرتبات الادارية وآخر للمرتبات البيعية وثالث للأجور الصناعية، او تدرج في سجل واحد وتحلل هذه العناصر في أعمدة خاصة بها.



### ٣- و- الإلتزامات المترتبة على عوائد المباني:

تستحق عوائد المباني على الأملاك المبنية ويقع عبء هذه العوائد على المستأجر أو المالك في حالة انتفاعه بالعين المملوكة، وفي حالة التزام المنشأة بدفع هذه العوائد فإنه ينبغي إثباتها سنوياً بقيد مؤاده جعل حساب عوائد المباني مديناً وحساب عوائد المباني المستحقة دائناً، ويعتبر حساب عوائد المباني المستحقة أحد حسابات الإلتزامات حتى يتم سدادها، أما حساب عوائد المباني فيعتبر أحد حسابات المصروفات عن السنة المستحقة عنها تلك العوائد.

### ٤- الإلتزامات قصيرة الأجل التي تعتمد على نتائج عمليات المشروع:

يتوقف تحديد قيمة بعض الإلتزامات على نتيجة أعمال المشروع، ولا يثير تحديد قيمة تلك الإلتزامات أي مشاكل محاسبية في نهاية السنة المالية، ذلك لأنه يمكن تحديدها بدرجة معقولة من الدقة بمجرد الوصول إلى صافي الدخل السنوي. ولكن يلاحظ أنه في القوائم الدورية (الشهرية) قد يثير تحديد تلك الإلتزامات بعض المشاكل، ونعرض فيما يلي بعض الأمثلة بالنسبة لهذا النوع من الإلتزامات:

### ٤- أ- ضريبة الدخل (ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) على أرباح المشروعات:

تفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في جمهورية مصر العربية على أرباح التجار الأفراد والشركاء في شركات التضامن على أرباحهم الناتجة عن مزاوله النشاط التجاري والصناعي الذي يختلط فيه عنصر العمل مع عنصر رأس المال. كما تفرض تلك الضريبة أيضاً بمقتضى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أرباح شركات المساهمة. وقد حددت المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ كيفية تحديد وعاء تلك الضريبة، وحددت المبالغ التي ينبغي خصمها من ذلك الوعاء، وعناصر الإيرادات التي تدرج فيه. وبناء على ذلك يمكن القول أن تحديد الإلتزام الضريبي المستحق على المنشأة (شركة المساهمة) في نهاية السنة يتطلب القيام بالخطوات التالية:

---

(\*) يدرس هذا الموضوع بالتفصيل في مادة المحاسبة الضريبة، راجع في هذا الصدد. للمؤلف «المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية»، مؤسسة شباب الجامعة - سنة ١٩٧٥.

- ١ - تحديد نتيجة أعمال المشروع أو بعبارة أخرى تحديد الربح المحاسبي .
- ٢ - تعديل الربح المحاسبي وفقاً لأحكام المادة ٢٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، وغيرها . من مواد القانون للوصول إلى الربح الضريبي .
- ٣ - تحديد مبلغ التوزيعات الخاضعة لضريبة القيم المنقولة، والتي تخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية تطبيقاً لأحكام المادة ٣٥ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٤ - تطبيق سعر الضريبة الذي يبلغ في الوقت الحاضر ٣٩,٧٪ (١٧٪ للأرباح التجارية والصناعية، ١,٧٪ ضريبة إضافية، ١٠,٥٪ ضريبة دفاع، ٨٪ ضريبة أمن قومي، ٢,٥٪ ضريبة جهاد على الوعاء الذي يزيد عن ٥٠٠ جنيه) للوصول إلى الإلتزام الضريبي الذي ينبغي إثباته .

و يتم إثبات الإلتزام الضريبي بجعل حساب ضرائب الدخل مديناً وحساب الضرائب المستحقة أو خصص الضرائب دائناً بقيمة الإلتزام، على أن يحمل حساب ضرائب الدخل على حسابات النتيجة، ويظهر حساب الضرائب المستحقة أو خصص الضرائب ضمن الإلتزامات في الميزانية العمومية .

#### ٤ - ب - عقود المشاركة في الربح :

قد تلتزم المنشأة مع بعض العاملين فيها بعقود مشاركة في الربح، وتنحصر مشكلة المحاسب بالنسبة لهذه العقود في تفسيرها التفسير السليم، وفقاً للنصوص الواردة فيها، وحساب الإلتزام الذي تتحمله المنشأة نتيجة لها وإثباته في الدفاتر . وتتعدد الأسس التي قد يحسب عليها النصيب في الربح، فهي إما أن تحسب على الربح قبل خصم الضرائب وقبل خصم حصة المشاركة، أو قد تحسب على الربح بعد خصم الحصة ولكن قبل خصم الضرائب، أو قد تحسب على الربح بعد خصم الضرائب ولكن قبل خصم الحصة ذاتها، وأخيراً قد تحسب على الربح بعد خصم الحصة والضرائب معاً . ونعرض لكيفية تحديد الإلتزام الناتج عن تلك العقود باستخدام المثال التالي :

تلتزم إحدى المنشآت بخطة مكافآت مع مديري الفروع التابعين لها تقتضي دفع ٢٠٪ على الدخل المحقق فوق ما قيمته ٢٥٠٠٠ جنيه من الربح المحقق بواسطة كل منها. وقد بلغ الربح المحقق بواسطة أحد تلك الفروع ١٠٠٠٠٠ جنيه قبل خصم الضرائب، والأرباح الموزعة على مدير الفرع طبقاً للاتفاقية. ويفترض أن نسبة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ٤٠٪ على الربح المحاسبي للتبسيط في عرض الفكرة، في هذه الحالة ستسحب المكافأة أو نسبة الربح طبقاً لكل أسلوب من الأساليب السابق ذكرها على النحو التالي:

( أ ) في حالة حساب الربح الموزع (طبقاً لعقد المشاركة) على رصيد الربح قبل إستبعاد الضرائب والربح الموزع طبقاً للعقد، يحسب الإلتزام على الصورة التالية:

$$\text{النصيب في الربح} = ٠,٢ (٢٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

(ب) في حالة النص على تحديد النصيب في الربح على أساس الربح بعد إستبعاد ذلك النصيب ولكن قبل خصم الضرائب، يحدد الإلتزام على النحو التالي:

$$\text{النصيب في الربح (أ)} = ٠,٢ (٢٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) \text{ (أ)}$$

$$\text{(أ)} = ١٥٠٠٠ - ٠,٢ \text{ أ}$$

$$١٥٠٠٠ = ١,٢ \text{ أ}$$

$$\text{أ} = ١٢٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

ويمكن التحقق من صحة الحساب عن طريق أخذ نسبة ٢٠٪ من الربح بعد إستبعاد مبلغ النصيب في الربح ومبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، أو بعبارة أخرى ٢٠٪ من (١٠٠٠٠٠ جنيه = ٢٥٠٠٠ جنيه - ١٢٥٠٠ جنيه) وهي ١٢٥٠٠ جنيه.

وقد يحسب النصيب في الربح على أساس الأرباح بعد إستبعاد الضرائب ولكن دون إستبعاد ذلك النصيب في الربح، في هذه الحالة يكون الحساب على النحو التالي:

النصيب في الربح (أ) =  $٠,٢ \times (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ - \text{ض})$   
الضريبة (ض) =  $٤ \times (١٠٠٠٠٠ - \text{أ})$

بالتعويض عن نص في المعادلة الأولى

$$[(\hat{1} - \gamma \dots), \xi - \gamma \dots], \gamma = 1$$

$$[i, x + x \dots - y \dots] \cdot y = i$$

$$i_{\bullet} \circ \Lambda + \gamma_{\bullet} = i_{\bullet}$$

$$Y_{0.0.0} = 1.92$$

$\dot{V} = 76.9$  حنه.

ويمكن التحقق من صحة حساب النصيب في الربح عن طريق أخذ نسبة ٢٠٪ من الربح بعد استبعاد الضرائب وقبل خصم ذلك النصيب. وأوضح أن الضرائب ستكون ٣٦٩٥٦ جنيه طبقاً للمعادلات السابقة، بعد أخذ النصيب في الربح في الاعتبار، ولهذا سيحدد النصيب في الربح بأخذ ٢٠٪ من مبلغ ٣٨٠٤٤ جنيه وهو (١٠٠٠٠٠ جنيه - ٢٥٠٠٠ جنيه - ٣٦٩٥٦ جنيه) أى ٧٦٠٩ جنيه تقريباً.

٤ - في حالة حصاب النصيب في الربح على أساس الأرباح بعد إستبعاد كل من الضرائب والنصيب في الربح يحدد الالتزام على الصورة التالية:

النصيب في الربح (أ) = ٢ ، (١٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ - ض - أ)  
ض = (١٠٠٠٠٠ - أ) ، ٤

بالتعويض عن ض من المعادلة الأولى

$$[1 - (1 - \gamma) \dots] \cdot \gamma = 1 \quad \therefore$$

$$[f - f, \xi + \xi \cdots - \gamma \theta \cdots] \cdot, \gamma = i$$

$$[1, 1 - 3000] \cdot \gamma = 1$$

$$i_{0,12} - v_{0,0} = i$$

$$Y_{100} = 11.2$$

أ = ٦٢٥٠ جنيه.

ويمكن التحقق من صحة تلك الحسابات عن طريق أخذ ٢٠٪ من الربح بعد استبعاد الضرائب والنصيب في الربح. ولتحقيق هذا الغرض نحدد الضرائب أولاً وهي ٤, (١٠٠٠٠٠٠ جنيه - ٦٢٥٠٠ جنيه) أي مبلغ ٣٧٥٠٠ جنيه، وبناء عليه سيكون النصيب في الربح هو ٠,٢ على مبلغ ٣١٢٥٠ جنيه (١٠٠٠٠٠٠ جنيه - ٢٥٠٠٠ جنيه - ٣٧٥٠٠ جنيه - ٦٢٥٠٠ جنيه) أي ٦٢٥٠ جنيه.

#### ٥ - الإلتزامات قصيرة الأجل المقدرة:

يستخدم إصطلاح الإلتزامات المقدرة للدلالة على الإلتزامات التي تكون موجودة فعلاً، ولكن قيمتها ليست محددة أو أن تاريخ إستحقاقها غير محدد تحديداً قاطعاً. وتنحصر المشكلة المحاسبية الرئيسية في الوصول إلى أدلة موضوعية يمكن الاستناد عليها إلى تقدير معقول لتلك الإلتزامات في أي وقت محدد.

وجدير بالذكر أن الإلتزامات المقدرة قد تكون قصيرة الأجل وقد تكون طويلة الأجل وسنعرض هنا للإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل، ثم نعرض للإلتزامات المقدرة طويلة الأجل عند عرض تلك الإلتزامات.

ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة قصيرة الأجل المدفوعات المقدمة من العملاء أو ودائع العبوات، ففي هذه الحالة يكون هناك إلتزام غير محدد التاريخ، فالمنشأة البائعة تلتزم بأداء الخدمة أو شحن السلعة وفي معظم الحالات لا تكون تكلفة السلعة أو أداء الخدمة معادلة لقيمة الإلتزام، على أساس أنه يوجد ربح ضمن الثمن المدفوع مقدماً، ويتحقق هذا الربح فقط عند تنفيذ العملية، أما قبل ذلك فالعملية تكون بمثابة إبداع لدى المنشأة، ومع عملية التنفيذ يتناقص الإلتزام ويتحول إلى إيرادات، وتعتبر التكلفة كمصروف ويتحقق الدخل.

ومن أمثلة الإلتزامات المقدرة أيضاً ما تصدره بعض الشركات في الخارج من كوبونات مع السلعة المباعة تكون قابلة للإسترداد بواسطة العميل بعد تجميعها في مجموعات معينة، وأيضاً الشهادات التي تقدمها المنشأة للقيام ببعض الإصلاحات أو لمنح هدايا في المستقبل وهذه الإلتزامات ينبغي إثباتها وتحديد الجزء الذي ليس من المحتمل المطالبة به في نهاية الفترة المالية.

وتعتبر الضمانات التي تقدمها المنشأة لإصلاح السلعة المباعة أو إستبدالها خلال فترة معينة بمثابة التزامات مقدرة، وكذا الإلتزامات المتعلقة بإعادة الأصول المؤجرة إلى الحالة التي كانت عليها عند الحصول عليها بواسطة المنشأة. وتنشأ هذه الإلتزامات عند بيع السلعة أو تصبح مستحقة عند مزاولة النشاط الإنتاجي ويجب الاعتراف بوجودها محاسبياً في ذلك الوقت. على الرغم من أنه قد يكون هناك حاجة إلى تصحيح بعض الأخطاء في التقدير حينها تصبح تكاليف القيام بتلك الإلتزامات معروفة ومحددة، ويتم إثبات تلك الإلتزامات بجعل حساب مصروفات الضمانات المقدمة للعملاء مديناً، وجعل حساب الإلتزامات المقدرة عن الضمانات دائناً. وستحمل المصروفات المتعلقة بتنفيذ تلك الضمانات على حساب الإلتزامات المقدرة عن الضمانات بعد ذلك.

وجدير بالذكر أن الشركات التي تبيع الأدوات المنزلية عادة تنص عقود البيع الخاصة بها على أنها تقوم بصيانة تلك الأجهزة وخدمتها لمدة معينة. في هذه الحالة نجد أن ثمن بيع السلعة يتضمن جزء معين من الإيرادات التي ستحقق بعد ذلك مع أداء الخدمة للعملاء، على أن تحمل الحسابات بمصاريف أداء تلك الخدمات بعد ذلك، وهذا الجزء من الإيرادات التي ستحقق بعد ذلك يعتبر إلتزام في تاريخ البيع يتحول تدريجياً ومع أداء الخدمات إلى إيراد كما سبق أن ذكرنا.

## ٦ - الإلتزامات طويلة الأجل :

الإلتزامات طويلة الأجل هي الإلتزامات التي لن تتطلب أصولاً جارية (أو متداولة) لتصفيتها، وتشتمل تلك الإلتزامات على السندات، والأذون المستحقة على آجال طويلة، والرهن والإلتزامات المستحقة للشركات القابضة والتابعة. وتشتمل الإلتزامات طويلة الأجل أيضاً على الإلتزامات الناتجة عن عقود توريد الأصول (الآلات والتركيبات) وعقود ضمان السلع والمنتجات، وودائع العملاء طويلة الأجل، والإلتزامات الناتجة عن عقود الإيجار الطويلة الأجل.

وتنتج الإلتزامات طويلة الأجل، عادة من عقود تحدد بالتفصيل حقوق وواجبات كل من مقدم الإلتزام والمدين به، وخاصة من ناحية تاريخ الإستحقاق

وسعر الفائدة والضمان المقدم من المدين. وعلى الرغم من أن القروض المضمونة برهن أو تأمين عقاري غالباً ما يطلق عليها إصطلاح رهن مستحق، إلا أن هذه التسمية غير دقيقة، إن القرض يكون غالباً متمثلاً في صك أو كميالة أو سند والرهن يعتبر بمثابة تأمين فقط، ولهذا فإن التسمية السليمة لمثل تلك الإلتزامات هي قروض وأذون طويلة الأجل برهن عقاري.

ويلاحظ أنه في بعض الحالات تكون المسحوبات من الشركات التابعة أو القابضة بمثابة إلتزامات طويلة الأجل، ولكنها تكون عادة متمثلة في حساب جاري بين الشركتين، بمعنى أنه لا يوجد عقد أو إتفاق كما هو الحال بالنسبة لأنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى.

ويعالج موضوع السندات بالتفصيل في محاسبة الشركات<sup>(١)</sup> ولهذا نرى عدم التعرض له هنا منعاً للتكرار، وسنكتفي هنا بالتعرض لبعض أنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى ونبين المشاكل المحاسبية المتعلقة بها، وأخيراً نعرض لكيفية إظهار الإلتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

#### ٦ - أ - الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى غير السندات :

سبق أن ذكرنا أن الجزء الأكبر من الإلتزامات طويلة الأجل يكون متمثلاً في سندات وذكرنا أن المشاكل المتعلقة بهذا النوع من الإلتزامات تخرج عن نطاق إهتمامنا هنا، ولهذا سنعرض هنا بإختصار لبعض أنواع الإلتزامات طويلة الأجل الأخرى.

#### ٦ - أ - ١ - الإلتزامات الناتجة عن المعاشات وخطط التقاعد الخاصة :

نظم القانون المصري موضوع المعاشات ومكافآت ترك الخدمة بالنسبة للعاملين في المشروعات المختلفة، إلا أن القانون نص على أنه في حالة وجود نظم خاصة

---

(١) دكتور عبد الحى مرعي ومحاسبة الشركات - الجزء الثالث، دار النهضة العربية بيروت، ١٩٧٦.

للمعاشات فإنها يمكن أن تستمر طالما أنها في صالح العاملين. وتقوم المعالجة المحاسبية السليمة للإلتزامات المترتبة على المعاشات على تسجيل القيمة الحالية للإلتزام في تاريخ الميزانية، وتستخدم الحسابات الأكتوارية لتحديد العبء السنوي الذي تتحمله المنشأة للوصول إلى الإلتزام اللازم وجوده في تاريخ إعداد الميزانية. وحينما تقوم المنشأة بدفع معاشاة أو مكافآت فإن حساب الإلتزام يجعل مديناً وحساب النقدية دائناً. وقد ترى بعض الشركات تكوين أموال خاصة لتلك العمليات تفصل عن أموال المنشأة أو يعهد بها كلية لإحدى شركات التأمين التي تكون مسؤولة في هذه الحالة عن إدارة تلك الأموال ودفع الإلتزامات المطلوبة.

#### ٦ - أ - ٢ - عقود شراء الأصول بأقساط تدفع على آجال بعيدة:

في بعض الأحيان يتم الحصول على الأصول طويلة الأجل بعقود تخول للمشتري سداد قيمة الأصول المشتراة على أقساط طويلة الأجل على مدد طويلة من الزمن. ومن الخطأ معالجة تلك العمليات عن طريق تحميل حسابات الأصول بالأقساط المدفوعة فقط، كما يضاعف هذا الخطأ بتحميل الأصول طويلة الأجل بالفائدة المستحقة على تلك العقود.

إن المعالجة المحاسبية السليمة لتلك العمليات تكون عن طريق تحميل الأصول طويلة الأجل بسعر الشراء الأصلي عند التعاقد وقيد القيمة في حساب الإلتزامات (عقود توريد الأصول طويلة الأجل) وحينما يتم دفع الدفعات الدورية يتم إستنزاف المبلغ المدفوع من أصل الدين من حساب الإلتزام (عقود التوريد). أما الفائدة فتخصم على حساب مصروفات الفوائد. وفي الميزانية العمومية تظهر الأقساط المستحقة خلال العام التالي ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل، أما الأقساط المستحقة بعد ذلك فتدرج ضمن الخصوم طويلة الأجل.

#### ٧ - ظهور الإلتزامات في الميزانية العمومية:

يتوقف المكان الذي تظهر فيه الإلتزامات قصيرة الأجل على شكل الميزانية العمومية. فإذا كانت الميزانية العمومية معدة في شكل تقرير مالي. فإن الإلتزامات قصيرة الأجل ستظهر مطروحة من الأصول الجارية للوصول إلى صافي رأس المال



العامل، كما سبق أن ذكرنا، أما إذا كانت الميزانية معدة في شكل حساب فإنه طبقاً للترتيب المستخدم في هذا الكتاب سنظهر الإلتزامات قصيرة الأجل أولاً، ثم الإلتزامات طويلة الأجل، وبعد ذلك تظهر حقوق الملكية، وسنعرض فيما يلي للمشاكل المحاسبية المتعلقة بإظهار كل من الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية.

#### ٨ - أ - ظهور الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية العمومية:

ينبغي معالجة مشكلتين فيما يتعلق بظهور الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية، المشكلة الأولى هي تحديد الترتيب الذي تظهر به تلك الإلتزامات في الميزانية. والمشكلة الثانية هي تحديد درجة التفاصيل التي ينبغي الإفصاح عنها بالنسبة لتلك الإلتزامات.

وبالنسبة للمشكلة الأولى فإنه يمكن ترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل في الميزانية وفقاً لتاريخ إستحقاق كل منها أو وفقاً لأهميتها (من ناحية مبالغها). وليس من الممكن تحقيق هذين الهدفين معاً على أساس أنه يوجد عادة إلتزامات في إستحقاقات مختلفة قد تكون كبيرة وصغيرة من ناحية المبلغ. وكحل وسط للتغلب على هذه المشكلة يتم ترتيب الإلتزامات قصيرة الأجل عادة على أساس حجم كل منها، إلا في الحالات التي تكون فيها الاختلافات في الإستحقاقات كبيرة ولها دلالة خاصة. وتطبيقاً للقواعد السابقة يدرج السحب على المكشوف وأوراق الدفع المستحقة مباشرة بعد تاريخ الميزانية أولاً، وفقاً لتاريخ إستحقاق كل منها. وغالباً ما نتجاهل المزايا القانونية المتعلقة بأسبقية بعض هذه الإلتزامات على غيرها في حالة التصفية مثال ذلك الأجور المستحقة، وذلك نظراً لفرض إستمرار المنشأة الذي تعد الميزانية العمومية على أساسه.

وتتوقف درجة التفاصيل إلى حد ما على الغرض الذي تعد من أجله الميزانية العمومية، ففي الحالات التي تقدم فيها الميزانية في مفاوضات للحصول على قرض من البنك، أو التي تستخدم فيها للتنبؤ بالاحتياجات النقدية يكون من المرغوب فيه زيادة درجة التفاصيل كلما كان ذلك ممكناً، أما للاستخدامات العامة فيمكن أن يكون التقسيم التالي مفيداً:

أوراق الدفع المستحقة للبنوك	xxx
أوراق الدفع لصالح الموردين	xxx
الموردون	xxx
أوراق دفع وأرصدة دائنة أخرى (وتشتمل على الجزء الجاري من الإلتزامات طويلة الأجل، وأقساط عقود توريد الآلات والتركيبات المستحقة خلال العام)	
ضرائب الدخل المقدرة	xxx
الإلتزامات المستحقة الأخرى (وتشتمل على الأجور والمكافآت والفوائد المستحقة)	xxx
المبالغ المستحقة الأخرى (وتشمل المستحقات للموظفين والمساهمين)	xxx
الإلتزامات قصيرة الأجل الأخرى (وتشتمل على التوزيعات والإلتزامات المقدرة والمقدمات من العملاء، والأرصدة الشاذة في حسابات العملاء).	xxx

ويكون الهدف من إظهار أرصدة الموردين على حدة في الميزانية هو تمييز هذه الإلتزامات المتكررة عن غيرها من الإلتزامات، ويلاحظ أنه إذا كان من الممكن مد أجل بعض الإلتزامات فإن هذا ينبغي أن يفصح عنه في الميزانية.

#### ٧ - ب - الإلتزامات طويلة الأجل والميزانية العمومية :

يجب أن توضح الميزانية العمومية فيما يتعلق بالإلتزامات طويلة الأجل، تاريخ استحقاقها، وسعر الفائدة عليها، وطبيعة الإلتزام والضمانات المقدمة له، وفي حالة تعدد الإلتزامات طويلة الأجل فإنه يمكن توفير البيانات التفصيلية المتعلقة بها في قائمة مرفقة بالميزانية ولا يمكن أن تظهر السندات المصدرة التي تملكها المنشأة ضمن الأصول في الميزانية، إنما ينبغي أن تخصم من قيمة السندات الظاهرة في جانب

الإلتزامات في الميزانية، إلا في الحالات التي تكون تلك السندات مشتراة لتكوين مال لرد قيمة السندات في المستقبل. إلا أنه في هذه الحالة أيضاً يمكن تطبيق القاعدة السابقة وإضافة ملاحظة تفيد ذلك على الميزانية العمومية.

ويلاحظ أنه في الحالات التي يوجد فيها بعض الإلتزامات طويلة الأجل التي تستحق خلال سنة، ينبغي أن تظهر تلك الإلتزامات ضمن الإلتزامات الجارية، إلا في الحالات التي لن يترتب على تسوية تلك الإلتزامات استخدام أصول متداولة أو جارية كما لو كان السداد يتم من الأموال المخصصة للرد أو أن الإلتزام سيتحول إلى إلتزام طويل الأجل آخر.

ويجب أن تظهر الميزانية العمومية بوضوح طبيعة ومبلغ الضمانات المقدمة للإلتزامات، ويرى بعض المحاسبين إظهار الضمانات في جانب الخصوم بالميزانية مع وصف تلك الإلتزامات. ويضيف بعضهم نفس الملاحظات في جانب الأصول وذلك في حالة تغطية تلك الأصول لبعض الإلتزامات (خاصة في حالات الرهن). ويعتبر هذا الاجراء الأخير مقبول على أساس أنه يمكن القاريء من تحديد الأصول التي عليها مزايا خاصة لبعض الإلتزامات والتي لن تكون متاحة لسداد الإلتزامات غير المضمونة.

وكما سبق أن ذكرنا فإنه في الحالات التي يوجد فيها علاقة بين بعض الأصول وبعض الإلتزامات. (كما في حالة تخصيص مال معين لسداد التزام معين) فإن الميزانية ينبغي أن تظهر إجمالي قيمة الأصل وإجمالي قيمة الإلتزام وليس الفرق بينهما.

وكما سبق أن ذكرنا فقد ترى بعض المنشآت عدم إظهار الأقساط غير المدفوعة المتعلقة بعقود توريد الأصول، وذلك لإظهار الأصول الموردة (التي حصلت عليها المنشأة فعلاً) فقط نتيجة لعدم إثبات تلك الإلتزامات في الدفاتر، أو لإظهار هذه الأقساط غير المسددة مطروحة من القيمة الاجمالية للأصل في الميزانية لإظهار ملكية المنشأة من الأصول، ولكن إظهار الأقساط غير المسددة عن عقود توريد الأصول في جانب الخصوم بالميزانية يعتبر أمراً مرغوب فيه، ويمكن توضيح العلاقة بين الأقساط غير المسددة والأصول غير الموردة بصورة واضحة في الميزانية العمومية.

## ٨ - المسؤوليات أو الإلتزامات العرضية: Contingent Liabilities

تعرف المسؤولية أو الإلتزام العرضي بأنه إلتزام متوقع يتوقف وجوده على حدوث بعض الوقائع في المستقبل، ويلاحظ هنا الفرق بين الإلتزام العرضي والإلتزام المقدر، فالنوع الأخير (المقدر) يكون بمثابة إلتزام موجود فعلاً ولكن مبلغه أو تاريخ استحقاقه غير مؤكد، وسنعرض فيما يلي لبعض أنواع الإلتزامات العرضية على سبيل المثال.

تمثل الأوراق التجارية المخصومة أو المحولة أحد الإلتزامات العرضية، نظراً لأن توقف المسحوب عليه عن دفع قيمتها يخول للبنك أو للمحول إليه الرجوع على المنشأة بقيمتها، كما أن قيام المنشأة بضمان منشأة أخرى في سبيل الحصول على قرض يعتبر إلتزامها عرضياً، نظراً لأن فشل المنشأة المقرضة في سداد قيمة القرض يخول للبنك حق الرجوع على المنشأة الضامنة بقيمة القرض. كما أن القضايا المرفوعة على المنشأة لمطالبتها ببعض التعويضات تعتبر مثلاً آخر على المسؤوليات العرضية، ذلك لأن المحكمة قد تلزم المنشأة بمدفوعات معينة، أو قد يسوى الموضوع خارج المحكمة ويترتب على ذلك سداد بعض المبالغ ويمكن أن تدرج المطالبات الضريبية من قبل مصلحة الضرائب ضمن الإلتزامات العرضية.

ويلاحظ أنه في بعض الحالات يكون من الصعب التفرقة بين الإلتزامات العرضية والالتزامات المقدرة، فمثلاً إذا قررت إحدى المنشآت تخفيض سعر بيعها بمبلغ معين في تاريخ معين، في هذه الحالة سيحقق المتعاملين معها خسارة نتيجة لتخفيض السعر، وقد تقرر المنشأة (التي قامت بالتخفيض) تعويضهم عن هذه الخسارة عن طريق منحهم قيمة الخفض في السعر على جميع الوحدات الموجودة بمخازنهم على أن تخصص القيمة من مشترياتهم المستقبلية من المنشأة. ويحدد الإلتزام الإجمالي في هذه الحالة بالرجوع الى الكميات الموجودة في مخازن العملاء في تاريخ التخفيض، إلا أن احتمال تحمل المنشأة هذا الإلتزام سيتوقف على ما إذا كان هؤلاء العملاء سيقومون بالشراء مستقبلاً من المنشأة من عدمه. وإذا كان من الممكن تقدير احتمال الشراء المستقبل من المنشأة بدرجة معقولة من الدقة، فإن الإجراءات المحاسبية السليمة تتطلب ضرورة الاعتراف بوجود إلتزام مقدر في تاريخ تخفيض

السعر، على أساس أن هذا يعتبر تكلفة مرتبطة بهذا القرار. أما في الحالات التي يوجد فيها شك كبير في قيام العملاء بالمطالبة بهذه التخفيضات عن طريق المشتريات المستقبلية فإنه يمكن معالجة الإلتزام في هذه الحالة بمثابة إلتزام عرضي.

ويكون اهدف من الافصاح عن المسؤولية أو الإلتزام العرضي هو توضيح طبيعة الإلتزام. وإظهار المبالغ المتعلقة بكل إلتزام كلما كان هذا ممكناً، ويمكن الوصول إلى هذا اهدف بإحدى الطرق التالية:

١ - عن طريق الإشارة إلى المسؤولية العرضية بملاحظة بين قوسين ضمن عنوان العنصر الخاص بها في الميزانية العمومية، فمثلاً يضاف إلى جواررصيد حساب أوراق القبض في الميزانية ملاحظة تقول (بعد إستبعاد ٣٠٠٠٠ جنيه قيمة أوراق قبض مخصومة تتحمل المنشأة مسؤولية عرضية عنها).

٢ - عن طريق إضافة ملاحظة هامشية على الميزانية العمومية، كان يضاف إلى أسفل الميزانية ملاحظة تحمل رقماً معيناً مؤداها أن المنشأة تضمن إحدى الشركات التابعة في الحصول على قرض من بنك الإسكندرية بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه.

٣ - قد يتم الأفصاح عن المسؤولية أو الإلتزام العرضي عن طريق إدراج العنصر ضمن عناصر الإلتزامات الأخرى، دون أن يجمع المبلغ الخاص به مع باقي الإلتزامات، كأن يوجد مع الإلتزامات قصيرة الأجل بند يشير إلى وجود إلتزام ضريبي إضافي عن أرباح سنة ١٩٧٢ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، دون ان يدرج هذا المبلغ في العمود الذي يكون قابلاً للجمع مع غيره.

٤ - قد يظهر الإلتزام العرضي كتوزيع من الأرباح المحجوزة غير الموزعة، فمثلاً قد تظهر الأرباح المحجوزة غير الموزعة بمبلغ معين، مضافاً إليها الأرباح المحجوزة المخصصة لمقابلة الإلتزام العرضي، كأن يقال أن الأرباح المحجوزة غير الموزعة ١٠٠٠٠٠ جنيه يضاف إليها ٢٥٠٠٠٠ جنيه أرباح محجوزة مخصصة لمقابلة الإلتزام العرضي الناتج عن المفاوضات الجارية مع إحدى الجهات الحكومية فيما يتعلق بالأسعار الماضية.

ويتوقف إختيار أي طريقة من الطرق السابقة على طبيعة العنصر ومدى أهميته أو مبلغه .

ويلاحظ أخيراً أنه في حالة قيام المنشأة بعقد إرتباطات كبيرة سيترب عليها التزامات كبيرة في المستقبل، ينبغي الإفصاح عن طبيعة تلك الإرتباطات ومبالغها، مثال ذلك الإرتباط على شراء كمية كبيرة من المواد الأولية، أو التوسع الكبير المقترح على المصانع، أو تملك بعض الموارد الطبيعية الجديدة أو الارتباطات الكبيرة المتعلقة بالاعلان أو أنشطة البحوث .

## أُسئلة وتمارين على الفصل الثاني عشر

أولاً : أسئلة نظرية :

- ١ - عرف الإلتزامات وفرق بينها وبين حقوق الملكية في المشروع، وفرق بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل.
- ٢ - فرق بين الإلتزامات المحددة بطريقة قاطعة والإلتزامات التي تعتمد على نتيجة أعمال المشروع، والإلتزامات المقررة والإلتزامات العرضية.
- ٣ - إشرح المشاكل التي ينطوي عليها معالجة عمليات عقود المشاركة في الربح.
- ٤ - إشرح الطرق المختلفة لمعالجة الإلتزامات العرضية في الميزانية العمومية.
- ٥ - إشرح كيف يتحدد سعر بيع السندات، وبين ما إذا كان السند الذي يغل عائداً إسمياً قدره ٥٠٪ وبيع ليتجج عائد فعال قدره ٦٠٪ يباع بعلاوة او ينخصم ولماذا؟
- ٦ - يفرض أن إحدى المنشآت قررت إصدار سندات بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ جنيه بفائدة قدرها ٦٪ سنوياً، وسعر بيع السند ١٠٤ جنيه. ما هو متوسط الفائدة السنوية على تلك السندات؟
- ٧ - إشرح كيف يمكن معالجة فوائد السندات في حالة إصدارها بين تواريخ دفع الفوائد.
- ٨ - يفرض أنه في نهاية ديسمبر الخاص بالسنة الجارية كان رصيد حساب السندات بإحدى الشركات ٥ مليون جنيه وأن فائدتها ٤٪ وتزد بعد عشرين سنة أصلاً، وتستحق بعد ٧ سنوات وتسعة شهور من الآن. وقد كان رصيد حساب خصم إصدار السندات في أول أكتوبر ٤٢٠٠٠٠ جنيه، المطلوب : اعداد قيد اليومية اللازم إجراؤه إذا قامت المنشأة باستدعاء ما قيمته ٥٠٠٠٠٠ جنيه من تلك السندات بمبلغ ١٠٢ جنيه للسند الواحد (قيمه

الاسمية ١٠٠ جنيه) مضافاً إليها الفائدة عن ثلاثة شهور، بافتراض أن خصم الإصدار يخفض باستخدام طريقة القسط الثابت.

٩ - أجرت إحدى المنشآت حاسباً الكترونياً لمدة ثلاث سنوات بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه شهرياً، على أن يكون لها الحق في تأجير هذا الحاسب بعد ذلك لمدة خمس سنوات بمبلغ ٥٠٠ جنيه شهرياً، أو شرائه كلية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، بين كيف تفصح عن تلك العملية في القوائم المالية لتلك المنشأة؟

١٠ - علق على العبارات التالية بما يفيد موافقتك أو معارضتك لها باختصار:

- ليس من الضروري التفرقة بين الإلتزامات قصيرة الأجل والإلتزامات طويلة الأجل لأغراض التصوير السليم للقوائم المالية.

- يتم قياس الإلتزامات بقيمتها الحالية في الحياة العملية.

- لا تختلف الإلتزامات المقدرة عن الإلتزامات العرضية.

- لا يؤثر سعر الفائدة الفعال على تحديد أسعار السندات.

- تعتبر حسابات علاوة وخصم إصدار السندات بمثابة حسابات تقييم لرصيد حساب السندات في الميزانية العمومية.

- قد يترتب على عمليات إستدعاء السندات أو شرائها من السوق وجود بعض الأرباح والخسائر.

- يمكن إثبات عقود الإيجار طويلة الأجل في الدفاتر المحاسبية.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

تبيع شركة أوليفتي بعض الآلات الحاسبة بمبلغ ٥٠٠ جنيه نقداً لكل منها، ويص عقد البيع على أن المنشأة البائعة ستقوم بصيانة تلك الآلات مجاناً لمدة سنة من تاريخ البيع وتكون تكاليف الصيانة السنوية بعد ذلك ٥٠ جنيه سنوياً، ويحق للمشتري أن يختار بين الحصول على تلك الخدمة أم لا. وتشتمل شركة أوليفتي على قسم خاص للصيانة مستقل عن قسم البيع، وتقدر تكلفة صيانة الآلة في السنة بمبلغ ٣٠ جنيه، ولهذا فإن الربح المتوقع هو ٤٠٪ من واقع فواتير الصيانة.



وفي بداية السنة الأولى باعت المنشأة آلة حاسبة، مع عقد صيانة خلال السنة وحصلت على مبلغ ٥٥٠ جنية نقداً.

المطلوب: إعداد قيد اليومية اللازم لاثبات تلك العملية، مع مناقشة مبررات ذلك القيد. ويفرض أن تكاليف الصيانة الفعلية بلغت ٣١ جنية خلال السنة الأولى، هل يكون من الضروري إعداد قيد تسوية، وكيف يظهر في نهاية السنة الأولى بالنسبة لعملية بيع الآلة السالصة إشراح.

#### التمرين الثاني:

طلب اليك مدير فرع إحدى الشركات تحديد قيمة مكافآته التي تحسبه كنسبة من الربح الذي يقدر بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنية، قبل المكافأة وقبل الضرائب فيفرض أن نسبة المكافأة هي ١٠٪ وأن نسبة الضريبة المستحقة هي ٣٠٪.

فالمطلوب: تحديد مبلغ المكافأة في ظل الفروض التالية:

- (أ) أن المكافأة تحسب على الربح قبل الضرائب وبعد أخذ المكافأة في الإعتبار
- (ب) أنها تحسب على الربح بعد الضرائب وقبل أخذ المكافأة في الإعتبار.
- (ج) أنها تحسب على الربح بعد كل من المكافأة والضرائب.

#### التمرين الثالث:

فما يلي ملخص وصفي للمركز المالي الخاص بإحدى المنشآت في نهاية ١٩٧٥:

جنية	٤٨٨٠٠
نقدية: وتشتمل على مبلغ ٢٥٠٠ جنية سحب على المكشوف من بنك الاسكندرية، ورصيد مستحق على احد الموظفين بمبلغ ٦٠٠ جنية، وشيكات من عملاء بمبلغ ٧٠٠٠ جنية مؤرخة ١٠/١/١٩٧٦. تم تسجيلها على أنها متحصلات نقدية.	
عملاء: وتشتمل على أوراق قبض بمبلغ ٤٠٠٠ جنية (ولم يتم تسجيل فائدة مستحقة بمبلغ ١٦٠٠ جنية)، وحسابات جارية	١٩٢٤٠٠

للعلماء بمبلغ ١٥٥٠٠٠ جنيه (بما فيها رصيد غير محصل قدره ٢٤٠٠ جنيه)، ومخصص ديون مشكوك فيها قدره ٢٦٠٠ جنيه. وطبقا لعمر الحسابات المختلفة ينبغي أن يكون رصيد المخصص في نهاية ١٩٧٥ بمبلغ ٨٤٠٠ جنيه، كما يلاحظ أن هناك اوراق قبض بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه مستحقة بعد ٩٠ يوم قد خصمت لدى احد البنوك.	
بضاعة: تشتمل على عناصر لا قيمة لها مدرجة بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه، وبضاعة أمانة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.	١٢٠٠٠٠
مدفوعات مقدمة: وتشتمل على عدد وادوات صغيرة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، وتأمين لدى إحدى شركات المنافع العامة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.	٢٥٠٠٠
اثاث وتركيبات بعد خصم املاك مجمع قدره ٢٩٠٠٠ جنيه.	٩٤٠٠٠
مجموع الاصول	<u>٤٨٠٢٠٠</u>

التزامات جارية: وتشتمل على ما يلي:

٩٠٠٠٠ سند اذني مستحق على ثلاث دفعات سنوية.	
٧٣٠٠٠ موردين	
٦٠٠٠ المستحق لاصحاب بضاعة الأمانة	١٦٩٠٠٠
(هناك قضية مرفوعة على الشركة عن اضرار تقدر بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، ولكن الشركة لا تتوقع ان يكون هناك التزامات عن تلك القضية).	
راس المال: يشتمل على اسهم قيمتها ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه وارباح محجوزة بمبلغ ٦١٢٠٠ جنيه.	٣١١٢٠٠
مجموع الخصوم وحقوق الملكية.	<u>٤٨٠٢٠٠</u>

المطلوب: إعداد الميزانية العمومية في صورة صالحة للنشر، والملاحظات التي ينبغي أن تدرج بها، (يستحسن استخدام قائمة العمل لإعداد الأرصدة السليمة للحسابات).

## الفصل الثالث عشر

في

### حقوق الملكية في المنشآت المختلفة

١ - مقدمة :

عرضنا حتى الآن للمشاكل المحاسبية المتعلقة بجميع عناصر الأصول أو الموارد التي تستثمر فيها المنشأة أموالها، وعرضنا أيضاً لمشاكل الإلتزامات سواء أكانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، وحتى تكتمل مناقشة موضوع الميزانية العمومية والعناصر التي تظهر فيها ومشاكلها المحاسبية، فسنعرض في هذا الفصل بصورة مختصرة لموضوع حقوق الملكية في المشروعات المختلفة، وذلك لاختلاف مكونات تلك الحقوق باختلاف الشكل القانوني للمنشأة.

وسنعرض أولاً لعناصر حقوق الملكية في المنشآت الفردية وكيفية انفصالها في الميزانية العمومية، ثم نعرض لتلك الحقوق في شركات التضامن، وما تثيره تلك الشركات من مشاكل متعلقة بتوزيع الأرباح وغيرها، وأخيراً نعرض لحقوق الملكية في شركات المساهمة ونتناول باختصار موضوع الأرباح المحجوزة والأرباح الموزعة، وذلك على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٢ - حقوق الملكية في المنشآت الفردية :

تتكون حقوق الملكية في المنشآت الفردية من حسابين، حساب رأس المال وحساب المسحوبات. ويخصص حساب رأس المال لاثبات المبالغ التي يستثمرها المالك عند بداية أعمال المنشأة، والاستثمارات التالية بعد ذلك، ويكون هذا الحساب عادة دائماً. وعندما تقفل حسابات المشروع في نهاية السنة المالية، فإن حساب رأس المال يجعل دائن برصيد صافي الربح (الدخل السنوي) أو يجعل مدين

بقيمة صافي الخسارة. وترحل المسحوبات التي يسحبها المالك اثناء السنة إلى حساب مدين يسمى حساب المسحوبات، ويقفل حساب المسحوبات في نهاية السنة المالية، ومع إقفال الدفاتر، في حساب رأس المال. وتظهر حقوق الملكية في المنشأة الفردية في الميزانية العمومية في صورة رقم واحد يمثل صافي تلك الحقوق وذلك عن طريق اضافة صافي الربح السنوي إلى رأس المال واستبعاد المسحوبات التي سحبها المالك اثناء السنة.

وقد يرى بعض المحاسبين إقفال الدخل السنوي والمسحوبات السنوية في الحساب الجاري لصاحب المنشأة، وذلك حتى يظل حساب رأس المال دون تغيير من سنة إلى أخرى، إلا إذا قرر المالك زيادة الاستثمار الدائم في المنشأة، وفي هذه الحالة سيظهر في الميزانية العمومية حساب رأس المال والحساب الجاري لصاحب المشروع.

ويجعل حساب المسحوبات مدينياً في حالة قيام المالك بسحب مبالغ نقدية من المنشأة، أو يسحب بضاعة لاستعماله الشخصي، وفي هذه الحالة الأخيرة يجعل حساب المسحوبات مدينياً بتكلفة تلك البضاعة، ويكون الطرف الدائن هو حساب المشتريات (أو حساب مراقبة المخازن في حالة استخدام نظام الجرد المستمر). كما أن حساب المسحوبات يجعل مدينياً في حالة قيام المنشأة بتسديد بعض المبالغ نيابة عن المالك، وكذا في حالة قيامه بتحصيل بعض أرصدة المتحصلات والاحتفاظ بالنقدية المحصلة لاستعماله الشخصي.

وجدير بالذكر انه لا يجوز لصاحب المنشأة الفردية أن يقرر تحميل الحسابات الختامية لمتناته بمرتب شهري نظير قيامه بإدارة المنشأة، وذلك لأنه لا يوجد أسس موضوعية لقياس ذلك المرتب وبهذا فقد يترتب على إدراج اي مبلغ عشوائي إضعاف دلالة قائمة الدخل كوسيلة لقياس المقدرة الإيرادية للمنشأة. ومن ناحية أخرى فان صاحب المنشأة ليس أجبر وانما يستثمر عمله في سبيل الحصول على ربح في نهاية السنة المالية.

وبلاحظ أيضاً أن الحسابات الختامية للمنشأة الفردية لا ينبغي أن تشمل على الضرائب، وذلك لأن الضريبة المستحقة على التاجر الفرد في جمهورية مصر العربية

تكون على جميع إيراداته التجارية والصناعية من جميع المصادر، تطبيقاً لقاعدة وحدة ربط الضريبة التي تنص عليها المادة ٣٤ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩. وبناء عليه فإن الضريبة المستحقة عليه تعتمد على عوامل أخرى غير الدخل الذي يحققه من المنشأة، ذلك لأنه إذا حقق ربح من منشأة وخسارة من منشأة أخرى فإنه يحق له خصم الخسارة من الربح ودفع الضريبة على الصافي. ويختلف هذا الوضع بطبيعة الحال عن الشركات المساهمة حيث تفرض عليها الضريبة بالنسبة لأرباحها بصرف النظر عن أشخاص ملاكها، وهذا فإن الضرائب التي تخصها تعتبر مصروفاً يحمل على حساب الأرباح والخسائر، وتظهر ضمن الإلتزامات بالميزانية العمومية.

### ٣ - حقوق الملكية في المنشآت الفردية (شركات التضامن):

شركة التضامن هي عبارة عن عقد بين فردين أو أكثر للتجار أو العمل سوياً في مشروع واحد، ويكون كل شريك مسؤول عن ديون الشركة في جميع أمواله وبالتضامن بين الشركاء، ورغبة في الحصول على مزيد من الأموال قد يوافق بعض الشركاء المتضامنين على ضم بعض الشركاء اليهم والذين لا يوافقون على تحمل المسؤولية عن ديون الشركة في أموالهم الخاصة، أي أن مسؤوليتهم عن ديون الشركة تكون مقصورة على ما يقدموه من أموال طبقاً لعقد الشركة. ويطلق على الشركة في هذه الحالة اسم شركة التوصية، ويطلق على الشريك الذي يتحمل المسؤولية عن ديون الشركة في حدود ما قدمه من أموال اصطلاح الشريك الموصي. وقد تكون حصة الشريك الموصى ممثلة في مبلغ معين يقدمه للشركة، وتسمى الشركة في هذه الحالة باسم شركة التوصية البسيطة، أو قد تكون حصة التوصية متمثلة في أسهم، ولهذا تسمى الشركة باسم شركة التوصية بالأسهم. وجميع هذه الشركات يطلق عليها اصطلاح شركات الأشخاص على أساس انها في الغالب شركة من مجموعة من الأشخاص (أو الأفراد).

وتتميز شركات الأشخاص بسهولة تكوينها، كما أنه يمكن إنهاء حياتها بانسحاب أي شريك أو وفاته أو إعساره. ويكون لكل شريك حق تصريف أمور الشركة (ما عدا الشركاء الموصيين) وتكون تصرفات كل شريك ملزمة لغيره من الشركاء طالما أنه

يتصرف في حدود الأعمال العادية للمنشأة. وتعتبر أموال وأرباح شركة التضامن مملوكة لجميع الشركاء بالاشتراك فيما بينهم طبقاً لنصوص عقد الشركة.

وينبغي أن يكون هناك حساب لرأس مال كل شريك من الشركاء، وأيضاً حساب لمسحوبات كل منهم. ويجعل حساب رأس مال الشريك دائناً بما يقدمه من أموال نقدية أو ما يقدمه من أصول بعد تقييمها بقيمتها العادلة وموافقة باقي الشركاء على ذلك التقييم، فبفرض أنه تكونت شركة تضامن بين الشريكين ياسر، وحسام، حيث قدم الشريك ياسر مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقداً بينما قدم الشريك حسام، أراضي قيمتها ٢٥٠٠٠ جنيه، ومباني ٤٠٠٠٠ جنيه، ونقدية ٣٥٠٠٠ جنيه، فانه يمكن إثبات تكوين الشركة باستخدام القيود التالية:

تاريخ تكوين الشركة	من حـ / البنك (النقدية)	٥٠٠٠
	إلى حـ / رأس مال ياسر	٥٠٠٠
	إثبات رأس مال الشريك ياسر.	
	من مذكورين	
	حـ / البنك (النقدية)	٣٥٠٠
	حـ / الأراضي	٢٥٠٠
	حـ / المباني	٤٠٠٠
	إلى حـ / رأس مال حسام	١٠٠٠٠٠
	إثبات رأس مال الشريك حسام	

كما يجعل حساب رأس مال الشريك دائناً بقيمة الإستثمارات الإضافية التي يقدمها للشركة أثناء حياتها.

وترحل المسحوبات التي يسحبها كل شريك من الشركة الى حساب المسحوبات الخاص به، فبفرض أن الشريك ياسر سحب مبلغ ٥٠٠٠ جنيه، والشريك حسام سحب مبلغ ٨٠٠٠ جنيه في المثال السابق، فان هذه المسحوبات تفيد باستخدام القيد التالي:

من مذكورين		
ح/ مسحوبات الشريك يامر	٥٠٠٠	
ح/ مسحوبات الشريك حسام	٨٠٠٠	
الى ح/ البنك (النقدية)	١٣٠٠٠	
إثبات مسحوبات الشركاء.		

ويرحل رصيد صافي الدخل إلى حساب رأس مال الشركاء ، وذلك بعد تطبيق نسبة توزيع الربح التي ينص عليها عقد الشركة لتحديد نصيب كل منهم في صافي الربح ، كما ترحل المسحوبات أيضاً إلى حساب رأس المال . وتطبيقاً للمعالجة السابقة فان رأس المال الشريك سيكون متقلباً من سنة إلى أخرى ، ذلك لأنه يضاف اليه الربح أو يطرح منه الخسارة ، ويطرح من الباقي المسحوبات التي قام بها الشريك . ورغبة في المحافظة على رأس المال ثابتاً حتى يقرر الشركاء زيادته ، تنص عقود بعض شركات التضامن على ترحيل نصيب الشركاء في الربح أو الخسارة إلى الحساب الجاري لكل شريك من الشركاء ، على أن ترحل المسحوبات أيضاً الى هذا الحساب الجاري . ففترض أن صافي الربح في المثال هنا كان ٢٠٠٠٠ جنية ، وأنه يوزع بين الشركاء بنسبة ١ : ٢ ، فان القيود المتعلقة بترحيل صافي الربح المحاسبي والمسحوبات إلى الحسابات الجارية للشركاء تظهر على الصورة التالية :

في نهاية السنة المالية	من ح/ الأرباح والخسائر (ملخص قائمة الدخل) الى ح/ توزيع الأرباح والخسائر ترحيل صافي الربح الى حساب التوزيع تمهيداً لتوزيعه على الشركاء.	٣٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠
---------------------------	--	----------------

في نهاية السنة المالية	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ الحساب الجاري للشريك ياسر	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	إلى حـ/ الحساب الجاري للشريك حسام	٢٠٠٠٠	
	توزيع الربح على الشركاء طبقاً لنصوص عقد الشركة.		
	من مذكورين		
في نهاية السنة المالية	حـ/ الحساب الجاري للشريك ياسر	٥٠٠٠	
	حـ/ الحساب الجاري للشريك حسام	٨٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	حـ/ مسحوبات الشريك ياسر	٥٠٠٠	
	حـ/ مسحوبات الشريك حسام	٨٠٠٠	
	ترحيل مسحوبات الشركاء الى الحساب الجاري الخاص بكل منهم.		

واضح أننا رحلنا صافي الربح السنوي إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر تمهيداً لتوزيعه على الشركاء بالنسبة المنصوص عليها في عقد الشركة، كما يظهر في حساب التوزيع أي مبالغ أخرى يحصل عليها الشركاء تنفيذاً لعقد الشركة، أي أنه إذا قضى عقد الشركة على حصول جميع الشركاء أو بعضهم على مرتبات فإن تلك المرتبات تعتبر توزيعاً للربح يظهر في حساب التوزيع وإذا نص العقد على السماح لكل شريك بالحصول على فائدة على رأس ماله فإن تلك الفائدة تظهر أيضاً في حساب التوزيع وترحل الى الجانب الدائن من الحساب الجاري لكل منهم مع ما يخصه من مرتبات وتوزيع للربح. فبفرض ان عقد الشركة في المثال السابق ينص على منح الشريك ياسر مرتباً سنوياً قدره ٦٠٠٠ جنيه والشريك حسام ٤٠٠٠ جنيه وحساب فائدة على رأس المال بمعدل قدره ٦٪ وتوزيع الربح بعد ذلك بنسبة ١:٢ بين الشريكين ياسر وحسام، في هذه الحالة يظهر حساب توزيع الربح على الصورة التالية:



## حساب توزيع الربح

	جنيه	جنيه	جنيه
صافي الربح			٣٠٠٠٠
<u>مرتبات الشركاء:</u>			
مرتب الشريك ياسر	٦٠٠٠		
مرتب الشريك حسام	٦٠٠٠		
		٩٠٠٠	
<u>الفائدة على رأس مال الشركاء</u>			
على رأس مال الشريك ياسر	٣٠٠٠		
( $100/6 \times 50000$ )			
على رأس مال الشريك حسام	٦٠٠٠	٩٠٠٠	١٨٠٠٠
( $100/6 \times 100000$ )			
الربح القابل للتوزيع			١٢٠٠٠
<u>أرباح الشركاء</u>			
الشريك ياسر ( $3/1$ الربح القابل للتوزيع)	٤٠٠٠		
الشريك حسام ( $3/2$ الربح القابل للتوزيع)	٨٠٠٠		١٢٠٠٠

واضح من حساب التوزيع السابق ان مبلغ صافي الربح قد وزع بين الشريكين في صورة مرتب وفائدة وربح موزع، وقد كان نصيب الشريك ياسر ١٣٠٠٠ جنيه (٦٠٠٠ جنيه + ٣٠٠٠ جنيه + ٤٠٠٠ جنيه) والشريك حسام ١٧٠٠٠ جنيه (٣٠٠٠ جنيه + ٦٠٠٠ جنيه + ٨٠٠٠ جنيه) وفي هذه الحالة يجري قيد مؤاده جعل حساب توزيع الأرباح مدين بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه والحساب الجاري للشريك ياسر دائن بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه، والحساب الجاري للشريك حسام دائن بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه، على أن تقفل المسحوبات في الحسابات الجارية للشركاء كما سبق أن ذكرنا. ويلاحظ أنه إذا كان عقد الشركة ينص على حساب فائدة على رأس المال

وحساب مرتب لكل شريك، فان هذه النصوص تطبق حتى ولو لم يكن صافي دخل الشركة كافياً وفي هذه الحالة يكمل النقص في رصيد صافي الربح لاستكمال الفائدة والمرتب بجعل الحساب الجاري (أو حساب رأس المال) لكل شريك مدينًا، على نحو ما سنرى بالتفصيل في دراسة محاسبة الشركات في الجزء الثالث من تلك السلسلة.

ويلاحظ أن شركة التضامن لا تخضع للضريبة على الأرباح التي تحققها، ولكن كل شريك يخضع للضريبة على أرباحه التي يحصل عليها من الشركة بعد دمجها مع غيرها من الأرباح التجارية والصناعية التي يحققها من المصادر الأخرى. وترتبط ضريبة الأرباح التجارية والصناعية باسم الشركة على ذلك الجزء من الربح الذي لا يحصل عليه الشركاء، وتعتبر الضريبة في هذه الحالة استقطاعاً من ذلك الربح غير الموزع، ولا تحمل على حسابات النتيجة في تلك الشركات.

#### ٤ - حقوق الملكية في شركات الأموال:

تعتبر شركات الأموال هي الشكل الغالب في معظم دول العالم نظراً لقدرة هذا النوع من الشركات على تجميع قدر كبير من المال اللازم للقيام بالمشروعات الكبيرة، وتتميز شركة الأموال في أن لها شخصية قانونية مستقلة عن شخصية ملاكها، بمعنى أنها لا تتأثر بما يحدث للملاك بعكس شركات التضامن التي يمكن أن تحل ب وفاة الشريك (المالك) أو انسحابه من الشركة ويقسم رأس مال شركة الأموال أو الشركات المساهمة الى أجزاء صغيرة يطلق عليها اسم الأسهم وهي عبارة عن صكوك قابلة للتداول والتحويل من شخص الى آخر، ويطلق على ملاك المشروع اسم حملة الأسهم. ويختار حملة الأسهم، في حالة الشركات الخاصة، من بينهم مجلساً لإدارة الشركة، أما في حالة الشركات العامة (شركات القطاع العام) فتعين الحكومة المجلس من بين العاملين في المشروع أو من خارجه.

ويلاحظ أن القانون رقم ١١٤ لسنة ١٩٦١ في جمهورية مصر العربية نص على انتخاب نصف أعضاء مجلس الإدارة من بين العاملين في الشركة وذلك تحقيقاً لمشاركة العاملين، في إدارة تلك المشروعات. ويختار مجلس الإدارة في حالة الشركات الخاصة، من بين أعضائه رئيساً وعضواً منتدباً لمزاولة الإشراف على الأعمال اليومية للمشروع، أما في حالة الشركات العامة فيعين الرئيس مع بقية المجلس بقرار من

السلطة الاشرافية العليا التي يتبعها المشروع (الوزير المختص).

وتحقق شركات الأموال مزايا عديدة منها القدرة على تجميع الأموال، والمسؤولية المحدودة للملاك بقدر ما يقدموه من أموال للمشروع، وقابلية الملكية للتحويل من شخص، الى آخر، دون أن يؤثر ذلك على استمرار المشروع، وفصل الادارة عن الملكية، والسماح بتطبيق مبادئ الادارة العلمية وإستخدام الادارة المحترفة. إلا أنه في هذا النوع من الشركات يفقد الملاك سيطرتهم على الأعمال اليومية للشركة بعكس الحال في شركات التضامن.

وتتكون حقوق الملكية في شركة المساهمة اسامياً من حساب رأس المال وحساب الأرباح المحجوزة (غير الموزعة). وقد يتكون رأس المال من أنواع عديدة من الأسهم على نحو ما سنرى بعد قليل، وقد تصدر المنشأة رأس مالها بقيمة أعلى من القيمة الاسمية اي بعلاوة إصدار، وتعتبر تلك العلاوة في هذه الحالة جزء من حقوق الملكية في المشروع. وقد سبق أن ذكرنا أن رصيد الدخل السنوي يرحل مباشرة الى حساب الأرباح المحجوزة (أو تستبعد الخسائر من هذا الحساب)، على أن تخصم التوزيعات المقررة من حساب الأرباح المحجوزة وبعد ذلك يضاف رصيد الأرباح المحجوزة إلى حسابات رأس المال في الميزانية، للوصول الى مجموع حقوق الملكية في شركات المساهمة. ويلاحظ أن الضرائب تعتبر عبئاً واجب الخصم من أرباح شركات الأموال قبل الوصول الى صافي الدخل كما سبق أن ذكرنا، وسنعرض في الصفحات التالية لكل من رأس المال والأرباح المحجوزة في شركات المساهمة.

#### ٤ - أ - رأس المال في شركات المساهمة:

يتكون رأس المال في الشركات المساهمة من نوعين من الأسهم، هي الأسهم العادية، والأسهم الممتازة، وتعتبر الأسهم العادية هي الأساس في تكوين شركات المساهمة، أما الأسهم الممتازة فتصدرها الشركات في حالة الرغبة في الحصول على أموال إضافية. ويكون لحملة الأسهم العادية حق السيطرة الكاملة على أعمال المشروع، وتكون قابلة لزيادة قيمتها بطريقة غير محدودة. ومن ناحية أخرى فإن الأسهم العادية تكون عرضة لانخفاض قيمتها بشكل اسرع من الأسهم الممتازة. وتظهر حقوق الملكية في شركات المساهمة في الميزانية العمومية على الصورة التالية:

حقوق الملكية

رأس مال الأسهم الممتازة ٥٪ المجمعة للأرباح المصرح بها والمصدرة (١٠٠٠٠٠٠٠ سهم)	٢٠٠٠٠٠٠
رأس مال الأسهم العادية القيمة الاسمية للسهم ٥ جنيه، عدد الأسهم المصرح بها والمصدرة ١٠٠٠٠٠٠٠ سهم	٥٠٠٠٠٠٠
مجموع رأس المال المدفوع	٧٠٠٠٠٠٠
الأرباح المحجوزة	١٥٠٠٠٠٠
مجموع حقوق الملكية	<u><u>٨٥٠٠٠٠٠</u></u>

ويكون للأسهم الممتازة بعض الحقوق الخاصة بها والتي تقرر الشركة منحها لآغراء أصحاب الأموال على الاكتتاب في تلك الأسهم. وتكون تلك الأسهم مميزة من ناحية الحصول على نسبة معينة من الربح قبل حصول حملة الأسهم العادية على أي أرباح، وذلك في حالة وجود أرباح قابلة للتوزيع. وقد تكون الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح أو غير مجمعة للأرباح، بمعنى أن نسبة الربح غير المدفوعة عليها في سنة معينة قد ترحل إلى السنة التالية وتكون قابلة للدفع في تلك السنة التالية قبل دفع أرباح لحملة الأسهم العادية، أو قد لا ترحل تلك النسبة إلى السنوات التالية. ولا تعتبر الأرباح غير المدفوعة على الأسهم الممتازة (المرحلة إلى سنة تالية) بمثابة التزام على الشركة، نظراً لأن مجلس الإدارة لم يقرر توزيع أي أرباح، إلا أنه يكون من الملائم الإفصاح عن الأرباح المتأخرة المستحقة لحملة الأسهم الممتازة في صورة ملاحظة على الميزانية، وذلك لأهمية ذلك للمستثمرين.

وقد تكون الأسهم الممتازة قابلة للاستدعاء بسعر معين محدد في عقد إصدارها ويكون عادة أعلى من سعر الإصدار الأصلي. وفي هذه الحالة يمكن للشركة رد قيمة تلك الأسهم حينما يتجمع لديها الأموال الكافية لذلك. وعلى الرغم من قابلية تلك الأسهم للاستدعاء فإنها تدرج ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية. وأخيراً فإن

الأسهم الممتازة قد تكون قابلة للتحويل الى اسهم عادية.

وحيثما تقرر المنشأة إصدار الأسهم (سواء عادية أو ممتازة) فانها قد تطلب من المساهمين دفع القيمة مرة واحدة أو دفعها على مراحل متعددة، أي انه قد يدفع المساهم قسطاً عند قيامه بالاككتاب، وقسط آخر عند قيام المنشأة بتخصيص الأسهم بين المكتتبين وإخطارهم بذلك، وقسط أو قسطين آخرين. وفي حالة تحصيل المنشأة قسط الاككتاب فان المبلغ المحصل يرحل إلى الجانب المدين من حساب البنك الذي يتولى عملية الاصدار وإلى الجانب الدائن من حساب قسط الاككتاب والتخصيص، ويعامل قسط التخصيص بنفس الطريقة، وعندما يحين موعد تحصيل القسط أو الأقساط الأخيرة يتم إثباتها بجعل حساب البنك مديناً وحساب القسط دائناً. وفي نهاية عملية الاككتاب يتم إقفال حساب قسط الاكتاب والتخصيص وحساب القسط أو الأقساط الأخرى وترحيل رصيدها الى الجانب الدائن من حساب رأس المال. أما في حالة تحصيل كامل القيمة دفعة واحدة فانه يجعل حساب البنك مديناً وحساب رأس مال الأسهم دائناً، على أن ترحل القيمة المحصلة فوق القيمة الاسمية (علاوة الاصدار الى حساب خاص بها، وذلك على النحو الوارد في المثال التالي:

بفرض أن إحدى الشركات المساهمة تأسست برأس مال مصرح به قدره ١٠٠٠,٠٠٠ سهم قيمة السهم الاسمية ٢ جنيه، وقد أصدرت المنشأة الأسهم بعلاوة إصدار قدرها ٥٠٠ مليم للسهم الواحد، وقد حصلت المنشأة كامل قيمة الاسهم دفعة واحدة. في مثل هذه الحالة يظهر قيد إثبات رأس المال على الصورة التالية:

٢٥٠٠,٠٠٠	من ح/ البنك (النقدية)	تاريخ ورود
	الى مذكورين	الحصيلة من
٢٠٠٠,٠٠٠	ح/ رأس مال الأسهم العادية	البنك
٥٠٠,٠٠٠	ح/ علاوة اصدار الأسهم	
	إثبات اصدار رأس المال بعلاوة	
	إصدار.	

ويلاحظ انه قد يطلق اصطلاح رأس المال المدفوع فوق القيمة الاسمية على علاوة الاصدار. وتعتبر تلك القيمة المدفوعة زيادة عن القيمة الاسمية بمثابة جزء من الأموال المستثمرة في المشروع، وتضاف الى قيمة حقوق الملكية في الميزانية العمومية. ويظل رأس المال مدرجاً بقيمته الاسمية في ميزانية المشروع بصرف النظر عن التقلبات التي تطرأ على القيمة السوقية لأسهم رأس المال في المنشأة.

#### ٤ - ب - الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة :

يطلق إصطلاح الأرباح المحجوزة في الوقت الحاضر على الجزء من حقوق الملكية الذي يستمده المشروع من ممارسة عملياته المربحة، وقد كان المحاسبون يستخدمون في الماضي اصطلاح الفائض القابل للتوزيع للدلالة على تلك الأرباح، ولكن بدأ إستخدام إصطلاح الفائض يختفي في الوقت الحاضر من القوائم المالية المنشورة في الدول الأجنبية. وحل محله اصطلاح الأرباح المحجوزة او الإيرادات المجمعة.

وفي نهاية كل سنة مالية يتم تحويل رصيد صافي الدخل إلى حساب الأرباح المحجوزة، على أن يرحل إلى هذا الحساب أي تسويات متعلقة بالسنوات السابقة كما سبق أن ذكرنا. ويحمل هذا الحساب بالتوزيعات التي يقرر مجلس الإدارة توزيعها على حملة الأسهم، وأي تخصيص للربح بمقتضى القانون أو بقرار من مجلس الإدارة. ويجري العمل في جمهورية مصر العربية على تجنب ٥٪ من الربح القابل للتوزيع سنوياً للاحتياطي القانوني، ٥٪ للاستثمار في سندات حكومية، هذا بالإضافة إلى ما يقرره مجلس الإدارة من احتياطات أخرى مثل احتياطي التوسعات والتجديدات والاحتياطي العام وغيرها.

واضح أن حسابات الاحتياطات تعتبر توزيعات للأرباح المحجوزة وهي لهذا تعتبر جزء من حقوق الملكية في شركات المساهمة. إن احتشاق جزء من الأرباح المحجوزة المحققة لتكوين احتياطي هو مجرد تخصيص لتلك الأرباح لغرض معين ينص عليه القانون أو يقرره مجلس إدارة المنشأة، ويتم إثبات الاحتياطات باستخدام القيد التالي :

xxxx		من ح/ الأرباح المحجوزة الى مذكورين	في نهاية السنة المالية
xxxx		ح/ الاحتياطي القانوني	
xxxx		ح/ احتياطي الاستثمار في السندات الحكومية	
xxxx		ح/ إحتياطي رد السندات	
xxxx		ح/ إحتياطي التوسعات	
xxxx		ح/ الاحتياطي العام	

وتدرج جميع تلك الاحتياطيات ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية .  
ويمكن لمجلس الادارة أن يقرر في مرحلة معينة تحويل اي احتياطيات اختيارية (غير  
مطلوبة قانوناً) الى حساب الأرباح المحجوزة وذلك باجراء قيد عكسي لقيد تكوين  
الاحتياطي . فمثلاً اذا قررت الشركة تكوين احتياطي للتوسعات فانه بمجرد الانتهاء  
من عمليات التوسع يتم تحويل حساب احتياطي التوسعات إلى حساب الأرباح  
المحجوزة .

وتعتبر حسابات الاحتياطيات بمثابة تخصيص للأرباح المحجوزة في أغراض  
معينة فقط، وبناء عليه فهي لا تظهر الا في المكان المخصص للأرباح المحجوزة  
ضمن حقوق الملكية في الميزانية العمومية . ويلاحظ ان بعض المحاسبين كانوا  
يستخدمون لفظ إحتياطي فيما مضى للدلالة على حسابات تقييم الأصول السابق  
التعرض لها، مثال ذلك حساب إحتياطي الديون المشكوك فيها وإحتياطي الاهلاك  
ولكن هذا الاستخدام خاطيء تماماً على اساس ان حسابات تقييم الأصول او  
الالتزامات المقدرة هي بمثابة تخصصات وتعتبر تحميلاً على الربح، بمعنى انه لا يمكن  
الوصول الى صافي الربح قبل تحميله بتلك المخصصات المختلفة على نحو ما سبق أن  
ذكرنا .

## أسئلة وتمارين على الفصل الثالث عشر

### اولاً: الأسئلة النظرية

- ١ - بين كيفية إظهار حقوق الملكية في الميزانية العمومية في الأنواع المختلفة من المشروعات.
- ٢ - فرق بين شركات التضامن وشركات المساهمة بالنسبة لمسؤولية المالك والقدرة على تحويل حق الملكية، وإستمرارية المشروع.
- ٣ - فرق بين رأس المال المدفوع وبين الأرباح المحجوزة في شركات المساهمة وبين أهمية تلك التفرقة.
- ٤ - بين تأثير العمليات التالية على رأس مال شركة التضامن:
  - قيام أحد الشركاء باقتراض مبلغ معين من الشركة وتوقيعه على سند إذني.
  - قيام أحد الشركاء بتحصيل بعض المستحقات واحتفاظه بها شخصياً.
  - حصول أحد الشركاء على مرتب منصوص عليه في عقد الشركة.
  - قيام أحد الشركاء بسحب بضاعة تكلفتها ١٠٠٠ جنيه وسعر بيعها ١٢٥٠ جنيه لاستخدامها شخصياً.
  - تقديم أحد الشركاء لقرض للشركة، وقيام الشركة بسداد القرض والفوائد المستحقة عليه بواقع ٦٪ سنوياً.
- ٥ - فرق بين القيمة الاسمية للاسهم والقيمة المدفوعة فوق تلك القيمة.
- ٦ - فرق بين الاحتياطي والمخصص من الناحية المحاسبية.
- ٧ - « يعتبر الاحتياطي مجرد توزيع أو تخصيص لجزء من الأرباح المحجوزة » هل توافق على هذه العبارة، ولماذا؟



- ٨ - أجب بنعم اولا على العبارات التالية مع تبرير وجهة نظرك باختصار:
- يمكن أن يستخدم حساب الاحتياطي لتقييم حسابات الأصول المختلفة.
  - لا تختلف المخصصات عن المصروفات المستحقة.
  - ينبغي أن تظهر الضرائب في الحسابات الختامية ضمن المصروفات بصرف النظر عن الشكل القانوني للمنشأة.
  - طالما أن الأسهم الممتازة يكون لها حق محدود في الربح وقابلة للرد فانها تدرج ضمن الالتزامات طويلة الأجل في الميزانية العمومية.
  - ترحل علاوة اصدار الأسهم الى حساب النتيجة باعتبارها مصدر للإيرادات.

ثانياً: التمارين:

التمرين الاول:

يملك سمير محلاً تجارياً للأزياء الحديثة وبسبب حاجته لأموال إضافية لأعمال المشروع وبسبب حاجته الشخصية لمبلغ ٣٠,٠٠٠ جنيه نقداً، فقد إتفق في آخر يوليو سنة ١٩٧٥ على تكوين شركة تضامن مع شريف، وقد تم الاتفاق بينهم على أن يقدم سمير للشركة الجديدة جميع الأصول غير النقدية، ويسحب من الأموال المقدمة من شريف مبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه نقداً، وسيستثمر شريف مبلغ ٨٠,٠٠٠ جنيه في الشركة، وينص عقد الشركة على توزيع الربح بين سمير وشريف بنسبة ٥٥٪ و ٤٥٪. وفيما يلي البيانات المتعلقة بأصول وخصوم منشأة سمير في ٣١ يوليو سنة ١٩٧٥، مع ملاحظة انه لم يظهر وجود أي حسابات ليس من المستطاع تحصيلها (ديون معدومة).

القيمة الدفترية      التقييم المتفق عليه

جنيه

جنيه

	متحصلات من عملاء
٦٨٠٠٠	
٦٤٠٠	مخصص ديون مشكوك فيها
١٣٢٨٠٠	بضائع
٥٦٨٠٠	
١٠٨٠٠	

	تركيبات
٢٤٨٠٠	{
٨٤٠٠	
١٨٠٠٠	مجمع إهلاك تركيبات

ورقة دفع ٧٪ مستحقة (مؤرخة اول

٤٨٨٤٠	٤٨٠٠٠	مايو ٧٥ ومستحقة في ٣٠ ابريل سنة ١٩٧٦)
٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	حساب الموردين

وقد تم الاتفاق على أن الشركة الجديدة ستلتزم بجميع ديون منشأة سمير.

المطلوب: (١) اعداد قيود اليومية اللازمة لتكوين شركة التضامن في ٣١ يوليو ١٩٧٥.

(ب) بافتراض أنه في نهاية شهر اغسطس سنة ١٩٧٥، وبعد اجراء جميع قيود التسوية، أظهر حساب ملخص قائمة الدخل رصيداً دائناً قدره ٩٠٠٠ جنيه، وكانت مسحوبات الشريك سمير ٤٠٠٠ جنيه، والشريك شريف ٢٠٠٠ جنيه،

المطلوب: إجراء القيود اللازمة لإستكمال إقفال دفاتر الشركة في نهاية شهر اغسطس، وتصوير ميزانية الشركة في نهاية ذلك الشهر.

التمرين الثاني:

فيا يلي البيانات التي ظهرت في ميزان المراجعة الخاص باحدى شركات التضامن في نهاية السنة السابقة:

٥٤,٠٠٠ جنيه موردين ١٠٠,٠٠٠ جنيه عملاء، ٤٨٠٠ جنيه التزامات مستحقة، ٢٦,٠٠٠ جنيه اهلاك مجمع على التركيبات، ١٥٢,٧٠٠ جنيه مصاريف إدارية، ٥٠٠٠ جنيه مخصص الديون المشكوك فيها، ١٢٤,٠٠٠ جنيه راس مال هشام (في بداية السنة)، ١٦,٨٠٠ جنيه مسحوبات هشام، ٦٢,٠٠٠ جنيه نقدية، ١٥٠,٠٠٠ جنيه تركيبات، ١٠٠,١٠٠ جنيه راس مال طارق (في بداية السنة) ١٢,٠٠٠ جنيه مسحوبات طارق، ٤٥,٦٠٠ مخزون البضاعة اول المدة، ٦٥٣,٠٠٠ جنيه مشتريات البضاعة (بما فيها النقل للداخل)، ٢٠,٠٠٠ جنيه

اوراق دفع، ٦٢٠٠ جنيه مصروفات مدفوعة مقدما، ١٠٤٥,٦٠٠٠ جنيه مبيعات، ١٨١,٢٠٠ جنيه مصاريف بيعية.

فإذا علمت أنه لم يطرأ أي تغيير على حسابات رأس المال أثناء السنة. وأن مخزون آخر المدة قدر بمبلغ ٤٧٠٠٠ جنيه، وأن عقد الشركة ينص على منح كل شريك فائدة على رأس المال. المستثمر في أول السنة بسعر قدره ١٠٪، كما ينص على توزيع الربح الباقي بنسبة ٦٠٪، ٤٠٪ بين الشركاء هشام وطارق

المطلوب: (١) إعداد قائمة الدخل عن السنة الجارية، وقائمة لتوزيع الربح بين الشركاء.

(٢) إعداد قائمة توضح رأس مال الشركاء. وتصوير الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية.



## البَابُ السَّادِسُ

في  
مشاكل تحقق الإيرادات وإعداد  
القوائم المالية باستخدام أسس  
تحقق مختلفة



## في مشاكل تحقق الإيرادات واعداد القوائم المالية باستخدام أنس تحقق مختلفة

انتهينا حتى الآن من دراسة تحقق الإيرادات والمصروفات وتصوير الميزانية العمومية على الأساس البيعي أو على أساس الاستحقاق، وعلى الرغم من أن هذا الأساس هو الأكثر استخداماً في الحياة العملية، إلا أن استخدامه لا يكون ملائماً بالنسبة لبعض أنواع المنشآت. فبالنسبة لحسابات العقود طويلة الأجل يكون استخدام أساس الاستحقاق معناه تأجيل الاعتراف بوجود الإيرادات حتى يتم استكمال العقد وتسليمه إلى الجهة المتعاقد معها، معنى ذلك عدم إظهار أي أرباح خلال سنوات التنفيذ، وقد يبدو ذلك غير واقعي ولهذا يستخدم بالنسبة لتلك العمليات أساس الإنتاج إذ نعترف بتحقيق الإيراد مع تنفيذ عقد المaulة وبنسبة درجة التمام. كما أن الدخل المحقق من عمليات البيع بالتقسيط يثير بعض المشاكل المحاسبية. وتختلف الآراء الخاصة بالاعتراف بتحقيق الربح من تلك العمليات، فمن المحاسبين من يرى استخدام أساس الاستحقاق بالنسبة لها، ومنهم من يرى استخدام الأساس النقدي. ويعني استخدام الأساس النقدي تأجيل الاعتراف بوجود الربح حتى يتم تحصيل الأقساط من العملاء.

وتثير المهن الحرة غير التجارية بعض المشاكل المتعلقة بقياس الدخل نظراً لأن ديون تلك المنشآت ليست ديوناً تجارية، وقد يكون من الصعب تحصيلها في المستقبل، ولهذا يرى كثير من المحاسبين استخدام الأساس النقدي في قياس دخل تلك المهن.

وسنعرض لتلك الأسس المختلفة لقياس الدخل في هذا الباب، ونبين كيفية إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية بالنسبة لتلك الأنشطة، كل منها في فصل مستقل على النحو الوارد في الصفحات التالية.





## الفصل الرابع عشر

### قياس الربح

#### في أوامر الانتاج طويلة الأجل ( عقود المقاولات )

عقود المقاولات هي عقود لعمليات انشاء مشروعات ضخمة كإقامة المباني ، أو إنشاء الطرق ، أو حفر الترع والمصارف ، أو إقامة الكبارى ، أو بناء المطارات . ويتم القيام بهذا النوع من المشروعات عن طريق عقود طويلة الأجل تنظم العلاقة بين المنشأة أو الشركة من ناحية والعميل من ناحية أخرى . وتتميز العقود طويلة الأجل بالخصائص الآتية : -

- قيام المقاول بعدد صغير من العقود الكبيرة خلال السنة .
- يتم تنفيذ العقود في مواقع بعيدة عن مقر المقاول ، مع أجراء بعض عمليات التجميع في ذلك المقر أحياناً .
- تستمر فترة تنفيذ العقد عادة الى فترة تزيد على السنة .
- يسند المقاول عادة بعض العمليات الى مقاولين من الباطن : كتركيب المصاعد ، والأرضيات وأجهزة التكييف .
- يقوم العميل بسداد دفعات عن كل مرحلة من مراحل العقد المختلفة عند استلام شهادة من المهندس عن المرحلة التي تم استكمالها .
- يحتفظ العميل عادة بمبلغ معين حتى يتم انقضاء فترة زمنية معينة تكفي للتحقق من سلامة التنفيذ يتم الاتفاق عليها في العقد .
- يتضمن العقد عادة الجزاءات التي توقع على المقاول في حالة عدم قيامه بالمشروع في الفترة المتفق عليها .

- يتم الاتفاق مقدما بين المقاول والعميل على قيمة العقد « عقد المقاولة » أي الثمن الذي يدفعه العميل الى المقاول . غير انه يجوز زيادة قيمة العقد عند الاتفاق على تكليف المقاول بالقيام بأعمال جديدة بجانب الأعمال الواردة في العقد الأصلي .

وهكذا نجد انه بينما يتميز النشاط الصناعي بانتاج سلعة معينة في داخل نطاق المصنع الذي يقع في منطقة معينة ، نجد أن عمليات المقاولات تقع في مناطق متفرقة بعيدة عن مقر المنشأة او الشركة ( المقاول ) .

ويضطر المقاول الى نقل آلاته ومعداته والمواد اللازمة للبناء الى مواقع العمل لتنفيذ المشروع لانشاء مستشفى أو بناء مدرسة .. الخ .

ويتضمن عقد المقاولة التفاصيل الخاصة التي يتم الاتفاق عليها بين الطرفين وأهمها :

- موضوع المقاولة ومواصفات المشروع ، وموقعه ..
- قيمة العقد التي يلتزم بها العميل .
- شروط تسليم المشروع الى العميل .
- طريقة سداد العميل لقيمة العقد .
- الجزاءات التي توقع على المقاول وعلى العميل .
- تاريخ بدء العمل في المقاولة .
- الوقت المحدد لانتهاء من المقاولة .

قياس الربح وخصائص المحاسبة في عقود المقاولات :

ذكرنا أن تنفيذ عملية المقاولة يتكلف مبالغ طائلة يتم إنفاقها خلال سنوات تنفيذ المشروع مقابل قيمة العقد التي يسددها صاحب المشروع إلى المقاول .

ولا يمكن اعتبار أن الربح يتحقق في هذا النوع من المنشآت بمجرد الاتفاق بين

الطرفين، وتحديد الربح على أساس الفرق بين قيمة العقد الذي يلتزم صاحب المشروع بسداده، وبين تكاليف تنفيذ المشروع، كما هو الحال بالنسبة لعمليات المبيعات الآجلة في المنشآت التجارية أو الصناعية الأخرى.

وقد جرت العادة في عقود المقاولات على أن يقوم صاحب المشروع بسداد قيمة الأعمال المنفذة التي يعتمد عليها مندوبوه من المهندسين والفنيين . ويحقق المقاول في نهاية كل سنة ربحاً يقاس بمقدار زيادة قيمة ما تم تنفيذه من عمليات معتمدة خلال السنة من ناحية، على تكاليف تلك العمليات كما جاءت في عقد الاتفاق من ناحية أخرى. أي ان الربح يتحدد في عقود المقاولات على «أساس الانتاج».

وهكذا نجد أنه لا يمكن تطبيق قاعدة الاستحقاق في أوامر الإنتاج طويلة الأجل في شركات المقاولات. وينبغي تطبيق «أساس الانتاج».

وتتطلب محاسبة نظام تكاليف العقود معالجة خاصة تتناولها في عدد من الحسابات أهمها : -

أولاً : حساب عقد المراقبة .

ثانياً : حساب العميل .

ثالثاً : حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

رابعاً : حسابات العقود من الباطن ، وحسابات المقاولين من الباطن .

وتتناول فيما يلي معالجة كل حساب من هذه الحسابات :

أولاً - حساب العقد :

يفتح لكل عقد من العقود حساب مستقل بدفتر الاستاذ يظهر في أعلاه ملخص لأهم البيانات الخاصة بالعقود المشار إليها .

ويقسم الجانب المدين من هذا الحساب الى عدد من الخانات التحليلية لعناصر تكاليف العقد ومنها :-

• المواد الأولية .

• الأجور .

• الأدوات .

• استهلاك الآلات .

ويتم اعداد هذا الحساب على أربع مراحل ، تحقق كل مرحلة غرضاً معيناً خلال السنة المالية .

#### المرحلة الأولى :

لتحديد تكاليف أعمال العقد التي قامت بها شركة المقاولة فعلاً خلال السنة المالية .

ونتناول فيما يلي عناصر هذه التكاليف وطريقة أثباتها في اليومية على ضوء البيانات التي قدمت إليك بالنسبة للعقد<sup>(١)</sup> :

٥٠ ٠٠٠	- المواد الأولية المشتراة على الحساب من الموردين
٨٠ ٠٠٠	- مواد أولية منصرفة من المخازن للموقع
٧٠ ٠٠٠	- الأجور المسددة لعمال الموقع
٦٠ ٠٠٠	- المصروفات النقدية المسددة في الموقع
٤٠ ٠٠٠	- الأدوات المستخدمة في الموقع
٣٠٠ ٠٠٠	- تكلفة الآلات المستخدمة في الموقع
	تبلغ نسبة استهلاكها ١٠٪
٢٠ ٠٠٠	- تكاليف عقد من الباطن ( مسددة )

---

(١) في دفاتر المقاول الأصلي يتم إثبات المبالغ التي يسدها المقاول لحساب عقد من الباطن وذلك بجعل هذا الحساب مديناً، وحساب البنك دائناً . ثم يقلل حساب عقد من الباطن بجعل حساب العقد الأصلي مديناً وحساب عقد من الباطن دائناً.

واذا تبين عند الجرد في آخر العام :

- ١ - هناك أجور مستحقة لم تسدد بعد تبلغ ١٠ ٠٠٠
- ٢ - وجود مواد أولية باقية بالموقع تبلغ ٣٥ ٠٠٠
- ٣ - وجود أدوات أولية باقية بالموقع بمبلغ ٢٥ ٠٠٠

في هذه الحالة نجري قيود اليومية الآتية : -

١ - مواد أولية مشتراة للمعملية مباشرة	٥٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / الموردين	٥٠ ٠٠٠
٢ - مواد أولية منصرفة من مخازن المكاو	٨٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / مخازن المواد	٨٠ ٠٠٠
٣ - اجور عمال العقد المسددة	٧٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / الأجور	٧٠ ٠٠٠
٤ - مصروفات نقدية	٦٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / البنك	٦٠ ٠٠٠
٥ - ادوات مستخدمة في العقد :	٤٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / الأدوات	٤٠ ٠٠٠
٦ - استهلاك آلات الموقع :	٣٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / استهلاك الآلات	٣٠ ٠٠٠
٧ - تكاليف عقود من الباطن (المسددة فعلا)	٢٠ ٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / عقد من الباطن (البياض)	٢٠ ٠٠٠
٨ - اجور مستحقة عن السنة المالية	١٠٠,٠٠٠	من حد / العقد (١) الى حد / الأجور المستحقة	١٠٠,٠٠٠

ويمثل مجموع هذه العناصر : تكاليف العقد خلال السنة ، بافتراض أن جميع المواد والأدوات قد استخدمت بالكامل دون أن يتبقى منها شيء في آخر السنة .

غير أنه في الحياة العملية تبقى عادة كمية من المواد الأولية ، والأدوات ، وتظهر في الجانب الدائن من حساب العقد ، وتصبح تكاليف العقد في خلال السنة هي :

مجموع التكاليف - الباقي في آخر المدة من المواد والأدوات

= الرصيد الذي يمثل التكاليف الفعلية للمشروع

ويترتب على القيود السابقة أن تظهر المرحلة الأولى لحساب العقد (١) على الصورة الآتية :-

ح / العقد (١) المرحلة الأولى	
عمليات تحت اثناء السنة	
الى ح / الموردين	٥٠ ٠٠٠
الى ح / مخازن المواد	٨٠ ٠٠٠
الى ح / الأجور	٧٠ ٠٠٠
الى ح / البنك	٦٠ ٠٠٠
( مصروفات نقدية )	
الى ح / الأدوات	٤٠ ٠٠٠
الى ح / استهلاك الآلات	٣٠ ٠٠٠
الى ح / عقد من الباطن (المسند فعلاً)	٢٠ ٠٠٠
رصيد آخر السنة :	٣٥٠ ٠٠٠
الى ح / الأجور المستحقة	١٠ ٠٠٠
رصيد آخر السنة	
٣٥٠ ٠٠٠ من ح/ مواد أولية بالموقع	
٢٥ ٠٠٠ من ح/ ادوات بالموقع	
رصيد (تكاليف العمليات المنفذة خلال السنة )	٣٠٠ ٠٠٠
	٣٦٠ ٠٠٠
	٣٦٠ ٠٠٠

## المرحلة الثانية :

وفي المرحلة الثانية يتم تقسيم رصيد التكاليف الفعلية للعقد الى قسمين : -

١ - قسم يمثل تكاليف الأعمال التي تمت فعلاً خلال السنة والتي تم اعملها.

٢ - قسم يمثل تكاليف الأعمال التي تمت فعلاً خلال السنة ولم يتم اعملها.

فاذا بلغت تكلفة الأعمال المعتمدة في السنة ٢٢٠ ٠٠٠ ليرة

واذا بلغت جملة التكاليف الفعلية للعقد

في تلك السنة ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة

فإن معنى ذلك أن تكلفة الأعمال غير المعتمدة المتبقية في آخر العام تبلغ

٨٠ ٠٠٠ ليرة ويتم اثبات هذه الأعمال غير المعتمدة بالقيد الآتي :

٨٠ ٠٠٠	من حـ / الأعمال المنفذة غير المعتمدة
٨٠ ٠٠٠	الى حـ / العقد (١)

وتظهر المرحلة الثانية من حساب العقد (١) على النحو الآتي :

حـ / العقد (١) المرحلة الثانية	
٣٠٠ ٠٠٠	رصيد ( التكاليف الفعلية للعقد (١)
٢٢٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة
٨٠ ٠٠٠	من حـ / تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة (رصيد الميزانية)
٣٠٠ ٠٠٠	

## المرحلة الثالثة :

وفي هذه المرحلة يتم المقابلة بين :

١ - تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة .

٢ - قيمة تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة التي تصبح التزاماً مستحق الاداء على

العميل ، ولهذا يجعل حساب العميل مدينا بها بقيد باليومية .

ويتحدد ربح السنة من العقد (١) بمقدار الفرق بين قيمة الأعمال التي تمت وفقاً لما تضمنه العقد وبين التكاليف التي تحملها المقاول فعلاً.

فإذا بلغت قيمة الأعمال التي تمت واعتمدت ٢٧٠ ٠٠٠ ليرة فانتا نجري قيد اليومية الآتي :

٢٧٠ ٠٠٠	من حـ / العميل
٢٧٠ ٠٠٠	الى حـ / العقد (١)
اثبات قيمة الأعمال التي تمت فعلاً والمعتمدة	

ويترتب على ذلك :

- ١ - ان يجعل حساب العميل مدينياً بمبلغ ٢٧٠ ٠٠٠ ليرة .
  - ٢ - أن يظهر رصيد دائن لحساب العقد (١) قيمته ٥٠ ٠٠٠ ليرة يمثل ربح السنة.
- ويظهر حساب العقد (١) في المرحلة الثالثة على النحو الآتي :

حـ / العقد (١) المرحلة الثالثة			
٢٢٠ ٠٠٠	رصيد ( تكلفة الأعمال التي تمت والمعتمدة )	٢٧٠ ٠٠٠	من حـ / العميل ( قيمة الاعمال المنفذة والمعتمدة )
	رصيد دائن		
	( ربح العقد )		
٥٠ ٠٠٠		٢٧٠ ٠٠٠	

المرحلة الرابعة :

يتضمن العقد قيام العميل بسداد قيمة الأعمال المنفذة التي أعتمدها مندوبوه غير أنه قد جرت العادة على أن يتم الاتفاق على أن يسدد العميل نسبة تصل الى ٨٠٪ أو ٩٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ويحتفظ العميل بالنسبة الباقية لفترة زمنية معينة ينص عليها العقد تكون كافية لتحقيق العميل من سلامة العملية المنفذة ومطابقتها للمواصفات .



وتمثل زيادة قيمة الأعمال المعتمدة المنفذة على تكلفتها، الربح الناتج من تلك الأعمال .

غير انه - أخذاً بمبدأ الحيطة والحذر - فإن هذا الربح لا يرحل بكامله إلى حساب الأرباح والخسائر ، بل يقسم هذا الربح الى قسمين بنسبة المبالغ التي سددتها العميل إلى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

فإذا نص عقد المفاوضة على أن يقوم العميل بسداد ٨٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ، وإذا كانت أرباح تلك الأعمال قد بلغت ٥٠ ٠٠٠ ليرة فاننا نقسم هذه الأرباح الى قسمين :

قسم منها يمثل ربحاً يرحل الى حساب الأرباح والخسائر يتحدد على الوجه الآتي :  $٥٠٠٠٠ \text{ ليرة} \times ٨٠\% = ٤٠٠٠٠ \text{ ليرة}$

والقسم الثاني يمثل ربحاً يرحل الى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة يتحدد على الوجه الآتي :  $٥٠٠٠٠ \text{ ليرة} \times ٢٠\% = ١٠٠٠٠ \text{ ليرة}$

والخلاصة انه في هذه المرحلة يتم تقسيم ربح العقد الى قسمين :

١ - قسم يمثل الربح المحقق ، ويتحدد بنسبة ما سددته العميل إلى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

٢ - قسم يمثل ربحاً محجوزاً مرحلاً للسنة التالية ، ويتحدد بنسبة ما لم يسدده العميل إلى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .

ويظهر حساب العقد في المرحلة الرابعة على الصورة الآتية :

ح / العقد (١) المرحلة الرابعة

٤٠ ٠٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر ٥٠ ٠٠٠ ربح العقد
	(٥٠ ٠٠٠ ربح العقد $\times ٨٠\%$ )
١٠ ٠٠٠	الى ح / الاحتياطي الأرباح المحجوزة
	(٥٠ ٠٠٠ ربح العقد $\times ٢٠\%$ )
<u>٥٠ ٠٠٠</u>	<u>٥٠ ٠٠٠</u>

## ثانياً - حساب العميل :

يسند العميل الى مندوبين أو مهندسين فنيين نيابة عنه القيام بمعاينة العمليات التي يقوم المقاول بتنفيذها لدراستها وفحصها والتحقق من سلامتها ومطابقتها للمواصفات الواردة بعقد المقاولة ويقدمون شهادة بذلك . ويتسلم هؤلاء المندوبون العمليات التي تمت وقاموا باعتمادها . ويقوم العميل بسداد نسبة معينة من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة تصل الى ٨٠٪ أو ٩٠٪ منها .

يتضمن حساب العميل المعاملات المتبادلة بين العميل والمقاول فهو يجعل مديناً بقيمة الأعمال التي تم تنفيذها واعتمادها ، ويجعل دائناً بقيمة المبالغ التي سدها الى المقاول .

وفي مثالنا السابق ، بافتراض ان العميل قد سدد ٢١٦ ٠٠٠ ليرة  
( ٢٧٠ ٠٠٠ قيمة الاعمال المنفذة والمعتمدة  $\times$  ٨٠٪ ) .

فإن حساب العميل يظهر على الصورة الآتية:

ح / العميل		
من ح / البنك	٢١٦ ٠٠٠	رصيد مدين في ١/١
( المحصل خلال السنة )		الى ح / العقد رقم (١)
رصيد مدين في ١٢/٣١	٥٤ ٠٠٠	
	<u>٢٧٠ ٠٠٠</u>	<u>٢٧٠ ٠٠٠</u>

## ثالثاً - حساب احتياطي الأرباح المحجوزة :

بينا في المثال السابق أن ربح العقد يقسم الى قسمين :

١ - قسم مثال الربح المحقق عن العمليات المنفذة والمعتمدة والتي تم تحصيل قيمتها .

٢ - قسم يمثل الربح غير المحقق عن العمليات المنفذة والمعتمدة والتي لم يحصل المقاول قيمتها بعد .

وقد سبق أن ذكرنا انه يتم ترحيل الربح غير المحقق الى ح / احتياطي الأرباح المحجوزة وذلك باثبات القيد الآتي في المرحلة الثالثة من مراحل حساب العقد :

... من حـ / العقد رقم ( ٠٠ )  
 ... الى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (العقد ٠٠)

وعندما يتم تحصيل مبالغ جديدة من العميل عن عمليات تم تنفيذها واعتمادها  
 يرحل الربح الخاص بتلك المبالغ المحصلة الى الجانب الدائن من حـ / الأرباح  
 والخسائر بالقيد الآتي :

... من حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة (العقد ٠٠)  
 ... الى حـ / الأرباح والخسائر

وفي مثالنا السابق يظهر حساب احتياطي الأرباح المحجوزة على الصورة  
 الآتية :

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة			
...	الى حـ / الأرباح والخسائر	...	رصيد ١/١
...	١٢/٣١	١٠ ٠٠٠	من حـ / العقد (١) ١٢/٣١
١٠ ٠٠٠	رصيد جديد ١٢/٣١		
...	...	...	...
...	...	١٠ ٠٠٠	...

ويترتب على العمليات السابقة ان يظهر كل من حساب الأرباح والخسائر  
 والميزانية على الصورة الآتية :-

حـ / الأرباح والخسائر	
من حـ / العقد (١)	٤٠ ٠٠٠
الربح المحقق	

## الميزانية

بالنسبة للعقد (١)	بالنسبة للعقد (١)		
صافي الربح ( عن العقد )	٤٠ ٠٠٠	آلات بموقع العقد	٢٧٠ ٠٠٠
احتياطي الأرباح المحجوز ( عن العقد )	١٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال غير المعتمدة للعقد	٨٠ ٠٠٠
اجور مستحقة عن العقد	١٠ ٠٠٠	مواد أولية بموقع العقد	٣٥ ٠٠٠
		ادوات بموقع العقد	٢٥ ٠٠٠
		حساب العميل	٥٤ ٠٠٠

### رابعاً - حسابات العقود من الباطن : -

قد ترى شركة المقاولات أن تسند بعض عمليات إحدى المقاولات إلى مقاولين من الباطن بعقود تسمى عقود الباطن .

فقد تتضمن عقود المقاولات الاتفاق على قيام المقاول بأنواع مختلفة من الأعمال قد لا يكون متخصصاً في بعضها، ويرى أنه من الأوفق أن يسند إلى «مقاول من الباطن» أمر القيام بها . ويتم ذلك بتحرير عقود بين المقاول الأصلي والمقاول من الباطن تسمى «عقود من الباطن» أو «العقود الفرعية» .

وتتحدد العمليات التي تتم بين المقاول الأصلي وبين المقاولين من الباطن نتيجة تحرير عقد بينهما . وأهم هذه العمليات كما تظهر في دفاتر المقاول الاصيل هي :

١ - تسديدات المقاول الأصلي الى المقاول من الباطن عن الأعمال التي أتمها عما اسند اليه .

٢ - تحميل العقد الاصيل المختص بقيمة تلك التسديدات عن الأعمال التي أتمها مقاول الباطن .

فإذا افترضنا البيانات الآتية عن عمليات عقد من الباطن :

- عقد المقاولة من الباطن مع مقاول من الباطن قيمته ٥٠ ٠٠٠

٢٠ ٠٠٠

٢٠ ٠٠٠

ان المبالغ المسددة للمقاول من الباطن عن الأعمال

التامة مما اسند اليه تبلغ

فانه يتم اثبات عملية التسديدات بالقيدين الآتيين في دفاتر المقاول الاصيل :

١ - تسديد مبالغ عن اعمال	٢٠ ٠٠٠	من حـ / المقاولين من الباطن
معتمدة الى المقاول	٢٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك
٢ - تحميل حساب العقد	٢٠ ٠٠٠	من حـ / العقد الاصيل (١)
الاصيل بالمبالغ المسددة	٢٠ ٠٠٠	الى حـ / المقاولين من الباطن
الى مقاول الباطن		

وعند ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها في دفاتر المقاول الاصيل فانها تظهر على الصورة الآتية .

حـ / المقاولون من الباطن

٢٠ ٠٠٠	الى حـ / البنك	٢٠ ٠٠٠	من حـ / العقد الاصيل (١)
--------	----------------	--------	--------------------------

حـ / البنك

٢٠ ٠٠٠	من حـ / المقاولون من الباطن
--------	-----------------------------

حـ / العقد الاصيل (١)

٢٠ ٠٠٠ الى حـ / المقاولون من  
الباطن ( س )

وهكذا نجد أن حساب العقد الاصيل في دفاتر المقاول الاصيل يجعل مدينا بالمبالغ التي يسدها المقاول الاصيل الى المقاولين من الباطن ، ولا يتأثر حساب العقد الاصيل بقيمة العقود من الباطن او بأية عمليات أخرى تتم بينهما .

عرض نتائج عمليات العقود الأصلية في حساب الأرباح والخسائر والميزانية للمقاول الاصيل :

ونتناول فيما يلي الآثار المترتبة على عمليات العقود الأصلية بالنسبة لكل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

أولاً - بالنسبة لحساب الأرباح والخسائر :

ويكون للعمليات السابقة الآثار الآتية على حساب الأرباح والخسائر :

١ - يظهر في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر الربح المحقق من كل عقد من عقود المقاولات التي يقوم بها المقاول او شركة المقاولات على النحو المشروح أعلاه .

٢ - ويظهر في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر المصروفات العامة للشركة ، والإدارية ، ومصروفات للبيع ، والاعباء المالية وغيرها من الأعباء العامة للشركة كمخصصات الضرائب .

ثانياً - بالنسبة للميزانية :

يظهر في جانب الاصول الأرصدة المدينة في آخر العام للحسابات الآتية بالنسبة لكل عقد على حده :

أ - رصيد تكلفة الأعمال المنفذة

ب - المواد الأولية بالموقع .

ج - الأدوات بالموقع .

د - الآلات بالموقع .

هـ - العقود من الباطن ( المسدد منها ) .

و - المصروفات المدفوعة مقدماً .

ويظهر في جانب الخصوم الأرصدة الدائنة في آخر العام الحسابات الآتية بالنسبة لكل عقد من العقود :

- أ - المصروفات المستحقة .
- ب - حساب احتياطي الأرباح المحجوزة عن العمليات المنفذة المعتمدة .
- ج - رصيد حساب الأرباح والخسائر للشركة .

وعند تعدد هذه العقود يمكن ان تظهر هذه الحسابات مجمعة بالنسبة لجميع العقود الاصلية ، مع عرض كل هذه البيانات بالنسبة لكل عقد من العقود الاصلية على حده في قوائم تكميلية .

مثال (١) لبيان العناصر الرئيسية لمراحل حساب العقد وعلاقته بالحسابات الختامية :

قدمت إليك إحدى شركات المقاولات البيانات الآتية بشأن العقد رقم ( ١٠٠ ) الذي بدأت تنفيذه في ١/١/١٩٨٣ .

- تكاليف الأعمال المنفذة ٥٠٠ ٠٠٠ ليرة
- تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
- قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة وفقاً للمستخلصات ٧٠٠ ٠٠٠ ليرة
- ما حصلته الشركة من العميل من قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ٥٦٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب : ١ - تصوير حساب العقد عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٣ .

٢ - تصوير حساب الأرباح والخسائر .

٣ - تصوير حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

٤ - تصوير حساب العميل .

٥ - تصوير الميزانية عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٣ .

الحل :

١ - تصوير حساب العقد :

ح / العقد ( ١٠٠ )

تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٣٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة	٥٠٠ ٠٠٠
تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة	٢٠٠ ٠٠٠		
( رصيد يظهر بالميزانية )	٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
من ح / العميل ( قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ) .	٧٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٣٠٠ ٠٠٠
		أرباح العقد	٤٠٠ ٠٠٠
	٧٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠
أرباح العقد	٤٠٠ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر ( $80\% \times 400,000$ )	٣٢٠ ٠٠٠
		إلى ح / احتياطي الأرباح المحجوزة ( $20\% \times 400,000$ )	٨٠ ٠٠٠
	٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠

تعليق على الحل :

١ - يتم تصوير حساب العقد في أربع مراحل :

المرحلة الأولى : تحديد تكاليف العمليات المنفذة .

المرحلة الثانية : لتقسيم تكاليف العمليات المنفذة إلى :

أ - تكلفة أعمال منفذة معتمدة .

ب - تكلفة أعمال منفذة غير معتمدة .



المرحلة الثالثة: مقارنة قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة التي تقيد على حساب العميل بتكاليفها، لتحديد ربح العقد.

المرحلة الرابعة : لتحديد الربح المحقق الذي يرحل الى حساب الأرباح والخسائر ، والربح غير المحقق الذي يرحل إلى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

٢ - قسمنا أرباح العقد إلى قسمين على أساس نسبة ما حصلته الشركة من العميل إلى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة أي ٥٦٠ ٠٠٠ ليرة إلى ٧٠٠ ٠٠٠ ليرة أي بنسبة ٨٠ : ١٠٠ = ٨٠٪ .

وبذلك تكون الأرباح المحققة التي ترحل إلى حـ / الأرباح والخسائر هي :  
٤٠٠ ٠٠٠ ليرة ربح العقد  $\times ٨٠\% = ٣٢٠ ٠٠٠$  ليرة .

وتكون الأرباح غير المحققة التي ترحل إلى حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة هي :  
٤٠٠ ٠٠٠ ليرة ربح العقد  $\times ٢٠\% = ٨٠ ٠٠٠$  ليرة.

ثم يتم تصوير الحسابات الباقية والميزانية على النحو الآتي :

حـ / الأرباح والخسائر		
من حـ / العقد ( ١٠٠ )	٣٢٠ ٠٠٠	
حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة		
من حـ / العقد ( ١٠٠ )	٨٠ ٠٠٠	
الميزانية في ١٩٨٣/١٢/٣١		
رصيد حـ / الأرباح والخسائر	٣٢٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠ العقد ( ١٠٠ )
احتياطي الأرباح المحجوزة	٨٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠ العميل

مثال ٢ : لبيان العناصر التفصيلية لحساب عقد المقاولة :  
 ظهرت المصروفات الآتية في حساب العقد رقم ٥٥٥ الخاص ببناء مدرسة ثانوية  
 لحساب وزارة التربية وذلك في ١٩٨٣/١٢/٣١ :

ليرة	
٤٥٠ ٠٠٠	١ - مواد
٢٠٠ ٠٠٠	٢ - اجور
٤٠ ٠٠٠	٣ - مصروفات اخرى
١٠٠ ٠٠٠	٤ - مهمات وأدوات
٥٠٠ ٠٠٠	٥ - آلات
تستهلك بواقع ١٠٪ سنوياً	
تستهلك بواقع ١٠٪ سنوياً	

فاذا علمت :-

ان الما قول بدأ في تنفيذ العقد في اول يناير سنة ١٩٨٣ وأن قيمة العمليات  
 المنفذة المعتمدة بلغت ٨٠٠٠٠٠ ليرة والمبالغ المرحلة من وزارة التربية  
 ٦٤٠ ٠٠٠ ليرة تعادل ٨٠٪ من قيمة العمل المنفذ المعتمد .

إن قيمة المواد غير المستعملة في ١٢/٣١ بالموقع ١٥٠ ٠٠٠ ليرة  
 وإن العمل التام غير المعتمد في ١٢/٣١ ١٠٠ ٠٠٠ ليرة

فالمطلوب :-

تصوير حساب العقد رقم ٥٥٥ ، وحساب الأرباح والخسائر لبيان آثار  
 العمليات السابقة على كل منها .

الحل	منه	له	حد / العقد رقم ٥٥٥
			تكاليف العقد خلال السنة
			مواد ٤٥٠ ٠٠٠
			أجور ٢٠٠ ٠٠٠
			مصرفات أخرى ٤٠ ٠٠٠
			استهلاك مهبات ١٠ ٠٠٠
			استهلاك الآلات ٥٠ ٠٠٠
			٧٥٠ ٠٠٠
			ارصدة آخر السنة
			١٥٠ ٠٠٠ مواد أولية
			٦٠٠٠٠٠ تكلفة الأعمال المنفذة .
			٧٥٠ ٠٠٠
			١٠٠ ٠٠٠ (أعمال تامة غير معتمدة )
			رصيد ١٢ / ٣١
			٥٠٠ ٠٠٠ تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة .
			٦٠٠ ٠٠٠

حساب العقد (٥٥٥) (تابع)

من ح / العميل ( وزارة التربية )	٨٠٠ ٠٠٠	تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة	٥٠٠ ٠٠٠
		ارباح العقد ( ٥٥٥ )	٣٠٠ ٠٠٠
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
رصيد ارباح العقد	٣٠٠ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر	٢٤٠ ٠٠٠
		( ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة $\times 80\%$ )	
		إلى ح / احتياطي ارباح محجوزة	٦٠ ٠٠٠
		( ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة $\times 20\%$ )	
	٣٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠
له		ح / الأرباح والخسائر	منه
من ح / العقد رقم ( ٥٥٥ )	٢٤٠ ٠٠٠		
		ح / احتياطي الأرباح المحجوزة	
من ح / العقد رقم ( ٥٥٥ )	٦٠ ٠٠٠		

ح / العميل ( وزارة التربية )

من ح / البنك (الأعمال المنفذة لمعملة)	٦٤٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠ إلى ح / العقد رقم ( ٥٥٥ )	
( ٨٠٠ ٠٠٠ $\times 80\%$ )			
رصيد	١٦٠ ٠٠٠		
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠

اصول	الميزانية العمومية	خصوم
عقود تحت التنفيذ:	٦٠ ٠٠٠	احتياطي ارباح محجوزة
١٠٠ ٠٠٠ عقد رقم ٥٥٥ ( اعمال		( العقد رقم ٥٥٥ )
تامة غير معتمدة )		
١٥٠ ٠٠٠ مواد بالموقع		
١٦٠ ٠٠٠ العملاء ( وزارة الترية )	٢٤٠ ٠٠٠	ارباح العقد رقم ٥٥٥
٤٥٠ ٠٠٠ آلات		
٥٠ ٠٠٠ - ٥٠ ٠٠٠		
٩٠ ٠٠٠ ادوات ومهمات		
١٠٠ ٠٠٠ - ١٠ ٠٠٠		

مثال ٣ : يتناول تحديد الربح المحقق والربح المرحل :  
 فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى شركات المقاولات عن السنة المنتهية في  
 ١٩٨٣/١٢/٣١ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم العقد	قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة والتي اعتمدها العميل	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠١	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
٢٠٢	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
٢٠٣	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٧٢٠ ٠٠٠

المطلوب :

- أولاً : تحديد ربح الأعمال المنفذة .
- ثانياً : تحديد الربح المحقق والربح المرحل .
- ثالثاً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

## الحل

### الخطوة الأولى :

إعداد الجدولين الآتيين :

الأول: يبين أرباح كل عقد (قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ناقصاً تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة).

رقم العقد	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠١	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
٢٠٢	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
٢٠٣	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

الثاني : ويبين المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة ، وقيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ، والنسبة بينهما . واستخدام هذه النسبة لتحديد كل من الربح المحقق والربح المرحل .

رقم العقد	المحصل من العميل	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	نسبة ١ إلى ٢	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة	الربح المحقق	الربح المرحل
٢٠١	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	%٧٥	١٠٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
٢٠٢	٤٨٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	%٨٠	٢٠٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
٢٠٣	٧٢٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	%٩٠	٣٠٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠

## الخطوة الثانية :

ويترب على الخطوة الأولى أن يظهر كل من حـ / الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المرحلة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣ على النحو الآتي :

حـ / الأرباح والخسائر  
عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣

٢٠١	من حـ / العقد	٧٥ ٠٠٠
٢٠٢	من حـ / العقد	١٦٠ ٠٠٠
٢٠٣	من حـ / العقد	٢٧٠ ٠٠٠

حـ / احتياطي الأرباح المحجوزة

٢٠١	من حـ / العقد	٢٥ ٠٠٠
٢٠٢	من حـ / العقد	٤٠ ٠٠٠
٢٠٣	من حـ / العقد	٣٠ ٠٠٠

مثال ٤ : شامل لحساب عقد المفاولة :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية إحدى شركات المفاولات عن السنة المنتهية في

٣١/١٢/٨٨ بشأن العقد ١١١ :

الجانب المدين	الجانب الدائن
ليرة	ليرة
٢٥٠ ٠٠٠ اعمال تحت التنفيذ	٢٠ ٠٠٠ اجور مستحقة
١٢٠ ٠٠٠ مواد	١٠٠ ٠٠٠ احتياطي الأرباح المحجوزة
٨٠ ٠٠٠ ادوات	
٢٠ ٠٠٠ عقود من الباطن	
٢٠٠ ٠٠٠ آلات تستهلك بمعدل	
١٠٪ من الرصيد	

وفي اثناء السنة التالية تمت العمليات الآتية بصدد تنفيذ هذا العقد :

ليرة

أولاً - مواد أرسلت للموقع وقيمتها : ٢٠٠ ٠٠٠ من الموردين

٤٠ ٠٠٠

أجور

٣٠ ٠٠٠

مصاريف مختلفة

٤٠ ٠٠٠ من المخازن

أدوات

ثانياً - بلغت المدفوعات الى العقود من الباطن : ١١٠ ٠٠٠ ليرة

من رصيد تلك العقود وقدره ٢٢٠ ٠٠٠ ليرة

ثالثاً - أن هناك في نهاية السنة المالية :

٤٠ ٠٠٠

١ - ان مواد باقية بالمصنع

٥٠ ٠٠٠

٢ - مصاريف مستحقة قدرها

٦٥٠ ٠٠٠

رابعاً - تبلغ تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة حتى

٨٢/١٢/٣١

٨٠٠ ٠٠٠

تبلغ قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة

سدد العميل ما تبلغ نسبته ٨٠٪

٣٠٠ ٠٠٠

يبلغ رصيد العميل في ١٩٨١/١٢/٣١

فالمطلوب : -

تصوير حساب العقد ١١١ عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١ .



الحل

ح / العقد ١١١

أرصدة اول السنة	✓	أرصدة اول السنة	✓
✓ ٢٥٠ ٠٠٠ اعمال تحت التنفيذ	✓ ٢٠ ٠٠٠ من ح / اجور مستحقة		
١٢٠ ٠٠٠ مواد بالموقع			
٨٠ ٠٠٠ عدد وأدوات بالموقع			
٢٠ ٠٠٠ عقود من الباطن			
		٤٧٠ ٠٠٠	
<u>عمليات اثناء السنة</u>			
✓ ٢٠٠ ٠٠٠ الى ح / مخازن المواد			
٤٠ ٠٠٠ الى ح / الأجور			
٣٠ ٠٠٠ الى ح / مصروفات مختلفة			
٤٠ ٠٠٠ الى ح / الأدوات			
✓ ١١٠ ٠٠٠ الى ح / عقود من الباطن			
✓ ٢٠ ٠٠٠ الى ح / استهلاك آلات			
		٤٤٠ ٠٠٠	
<u>أرصدة آخر السنة</u>	✓	<u>أرصدة آخر السنة</u>	✓
٥٠ ٠٠٠ الى ح / مصروفات مستحقة	٤٠ ٠٠٠ مواد بالموقع		
		٥٠ ٠٠٠	
رصيد ( تكلفة الاعمال المنفذة )	٩٠٠ ٠٠٠		
	٩٦٠ ٠٠٠		٩٦٠ ٠٠٠
رصيد تكلفة الاعمال المنفذة	٩٠٠ ٠٠٠		
رصيد ( تكلفة الاعمال المنفذة المعتمدة )	٩٥٠ ٠٠٠		
رصيد ( تكلفة الاعمال غير المعتمدة )	٢٥٠ ٠٠٠		
رصيد يظهر في الميزانية	٩٠٠ ٠٠٠		٩٠٠ ٠٠٠
رصيد تكلفة الاعمال المنفذة المعتمدة	٨٠٠ ٠٠٠ من ح / العمل ( قيمة الاعمال المنفذة المعتمدة )		٦٥٠ ٠٠٠
رصيد دائن ( ارباح العقد )	١٥٠ ٠٠٠		
	٨٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠

### حـد العقد ١١١

١٢٠.٠٠٠	الى حـ / الارباح والخسائر	١٥٠.٠٠٠	رصيد ارباح العقد
	(٨٠٪) من ١٥٠.٠٠٠ ليرة أرباح		
	العقد		
٣٠.٠٠٠	الى حـ / احتياطي الأرباح		
	(٢٠٪) من ١٥٠.٠٠٠ ليرة أرباح		
	العقد		
١٥٠.٠٠٠	أرباح العقد	١٥٠.٠٠٠	

### ملاحظات على الحل

#### أولاً - بالنسبة للمرحلة الأولى من حساب العقد :

١ - ظهر في الجانب المدين من حساب العقد مبلغ ٤٧٠.٠٠٠ ليرة يمثل رصيد أول السنة أي رصيد تكاليف العقد المرحلة من السنة السابقة وهي : الأعمال تحت التنفيذ ، والمواد والأدوات بالموقع والعقود من الباطن . كما ظهر في الجانب الدائن من حساب العقد مبلغ ٢٠.٠٠٠ ليرة تمثل رصيد أول السنة الدائن .

٢ - ثم ظهر في الجانب المدين بعد ذلك عناصر التكاليف الخاصة بالسنة الحالية وتتضمن : -

مواد أرسلت من المخازن الى الموقع	٢٠٠.٠٠٠
أجور	٤٠.٠٠٠
مصروفات مختلفة	٣٠.٠٠٠
ادوات	٤٠.٠٠٠
عقود من الباطن (المسدد)	١١٠.٠٠٠
استهلاك آلات	٢٠.٠٠٠
ليرة	<u>٤٤٠.٠٠٠</u>

٣ - ثم ظهرت بعد ذلك أرصدة آخر المدة في حساب العقد : -

في الجانب لسيرة  
الدائن :: ٤٠ ٠٠٠ مواد بالموقع (أي المواد المتبقية بالموقع عند الجرد في آخر السنة. وتظهر في جانب الأصول من الميزانية مع تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة للعقد ١١١ )

في الجانب  
المدين :: ٥٠ ٠٠٠ مصروفات مستحقة ( أي المصروفات التي تخص العقد ولكنها لم تسدد بعد حتى آخر السنة). وتظهر مرة أخرى في جانب الخصوم من الميزانية تحت عنوان العقد ١١١

٤ - وقد ظهر رصيد المرحلة الأولى وقدره ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة تمثل تكلفة الأعمال المنفذة . وتحدد بقيمة زيادة مجموع العناصر التي ظهرت في الجانب المدين على مجموع العناصر التي ظهرت في الجانب الدائن.  
ويرحل هذا الرصيد الى الجانب المدين من حساب العقد ١١١ في المرحلة الثانية .

ثانياً - بالنسبة للمرحلة الثانية :

١ - يظهر في الجانب المدين من حساب العقد في مرحلته الثانية ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة تكلفة الأعمال المنفذة وهو رصيد المرحلة الأولى .

٢ - تقسم في الجانب الدائن من حساب العقد تكاليف الأعمال المنفذة وقيمتها ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة الى قسمين :

أ ) قسم يمثل تكلفة الأعمال المعتمدة المنفذة ٦٥٠ ٠٠٠ ليرة  
ويرحل الى المرحلة الثالثة من حساب العقد .

ب ) قسم يمثل تكلفة الأعمال المنفذة غير المعتمدة ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة  
ويظهر في جانب الأصول من الميزانية .

### ثالثاً - بالنسبة للمرحلة الثالثة :

- ١ - يظهر في الجانب المدين من حساب العقد رصيد  
تكلفة الاعمال المنفذة المعتمدة ٦٥٠ ٠٠٠ ليرة
- ٢ - يظهر في الجانب الدائن من حساب العقد ٨٠٠ ٠٠٠ ليرة  
قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة
- ٣ - ويظهر في الجانب المدين مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ليرة تمثل ربح المقاول الذي يمثل  
زيادة قيمة الأعمال المعتمدة على تكلفتها .  
ويرحل هذا الربح الى الجانب الدائن من حساب العقد في المرحلة الرابعة .

### رابعاً - بالنسبة للمرحلة الرابعة : -

- ١ - يظهر في الجانب الدائن من حساب العقد في هذه المرحلة الرصيد  
الدائن للمرحلة الثالثة وهو يمثل أرباح العقد وقيمتها ١٥٠ ٠٠٠
  - ٢ - يقسم ربح العقد إلى قسمين:  
أ) ربح يحقق يرحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر  
(١٥٠,٠٠٠ × ٨٠٪) ١٢٠ ٠٠٠
  - ب) ربح غير يحقق يرحل إلى الجانب الدائن من حساب احتياطي  
الأرباح المحجوزة (١٥٠ ٠٠٠ × ٢٠٪) ٣٠ ٠٠٠
- أي أن ربح العقد يقسم على أساس نسبة ما سدده العميل إلى المقاول من  
قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة .
- ونظراً لأن العميل قد سدد الى المقاول ٨٠٪ من قيمة الأعمال المنفذة  
المعتمدة فان ربح العقد يقسم بنسبة ٨٠ : ٢٠
- وبذا يتحدد الربح المحقق على النحو الآتي : -
- $١٥٠٠٠٠ \times ٨٠\% = ١٢٠٠٠٠$  ليرة ربح يحقق يرحل الى حساب الأرباح والخسائر
- $١٥٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٣٠٠٠٠$  ليرة ربح غير يحقق يرحل الى حساب  
احتياطي الارباح المحجوزة .

ويبدو واضحاً من الحساب أن حساب العقد ينقسم الى اربع مراحل:

### المرحلة الأولى: لبيان مجموع تكاليف الأعمال المنفذة للعقد

ويظهر في الجانب المدين منه:

١ - أرصدة أول المدة: وتمثل عناصر تكاليف مرحلة من السنة السابقة.

٢ - تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة:

الأجور

المواد

الأدوات والمهمات

استهلاك الآلات

المصاريف النقدية

المصروفات المستحقة آخر العام

ويظهر في الجانب الدائن منه:

١ - أرصدة أول المدة: تمثل المصروفات المستحقة أول العام.

٢ - أرصدة آخر المدة: نتيجة الجرد في الموقع:

مواد

أدوات

٣ - رصيد الحساب: ويمثل تكاليف الأعمال المنفذة خلال السنة.

### المرحلة الثانية: تقسيم تكاليف الأعمال المنفذة الى قسمين:

١ - تكاليف أعمال منفذة غير معتمدة. ويظهر رصيدها في جانب

الأصول بالميزانية.

٢ - تكاليف أعمال منفذة معتمدة. وترحل الى المرحلة الثالثة من

مراحل العقد.

### المرحلة الثالثة: لتحديد ربح العقد:

وذلك بمقارنة تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة التي تظهر في الجانب المدين

من حساب العقد في هذه المرحلة، مع قيمة تلك الأعمال التي يجعل حساب

العميل مديناً بها في الجانب الدائن من حساب العقد.

المرحلة الرابعة: تقسيم ارباح العقد الى ارباح محققة وأرباح محجوزة.

ويظهر في الجانب الدائن من حساب العقد في هذه المرحلة ربح العقد المرحل من المرحلة السابقة.

وفي الجانب الدائن يقسم ربح العقد الى قسمين:

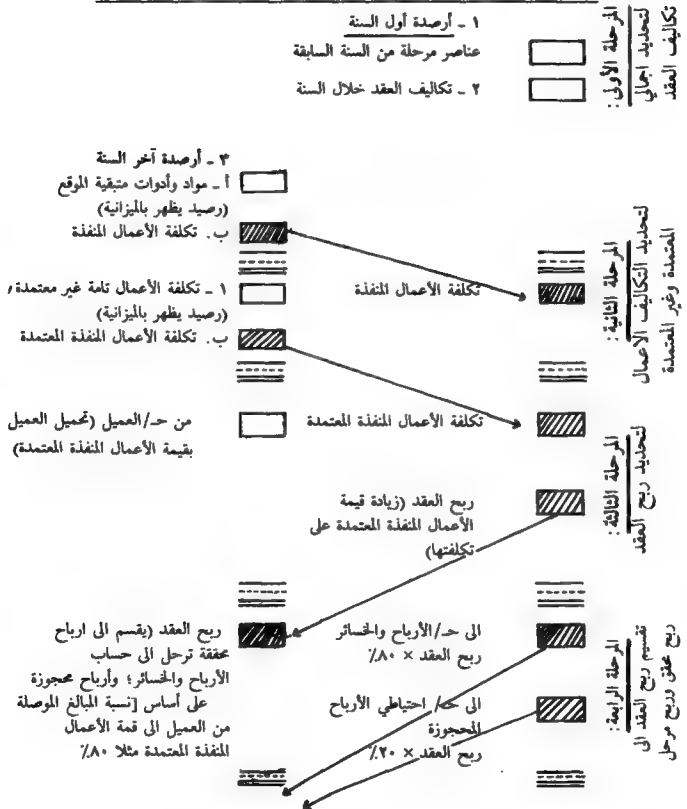
١ - ربح محقق يرحد الى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر.

٢ - وربح محجوز يرحد الى حساب احتياطي الأرباح المحجوزة.

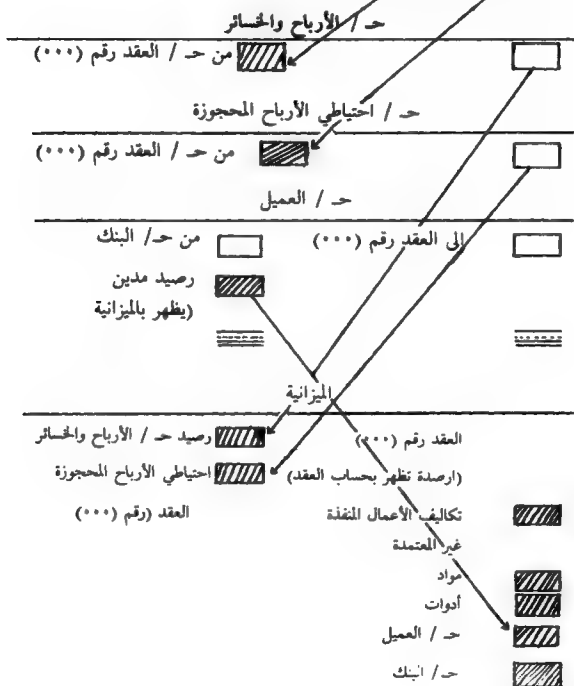
وتحدد هذه النسبة على أساس نسبة المحصل من العميل الى قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة.

وهكذا يمكن تصوير المراحل الأربع لحساب عقود المقاوله على النحو الآتي:

ح / العقد رقم (٠٠٠)



ويظهر كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب الأرباح المحجوزة وحساب العميل والميزانية على النحو الآتي:





## أسئلة نظرية

- ١ - أذكر أهم الخصائص التي تتميز بها عقود المقاولات طويلة الأجل .
- ٢ - « عند قياس الربح في أوامر الانتاج طويلة الأجل ( عقود المقاولات ) لا يمكن تطبيق «قاعدة الاستحقاق» .  
إشرح .
- ٣ - يتم إعداد حساب العقد على أربع مراحل ، تحقيق كل مرحلة غرضاً معيناً .  
إشرح .
- ٤ - أذكر العناصر الرئيسية التي تظهر في الميزانية لشركات المقاولات .

## تمارين

تمرين ١ :

ظهرت الأرصدة الآتية في ميزانية إحدى شركات المقاولات عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ بشأن العقد ٦٥٤ :

الجانب المدين	الجانب الدائن
لسيرة	لسيرة
٢٢٠ ٠٠٠ أعمال تحت التنفيذ	١٠ ٠٠٠ أجور مستحقة
١٥٠ ٠٠٠ مواد	١١٠ ٠٠٠ احتياطي الأرباح المحجوزة
١٠٠ ٠٠٠ أدوات	
١٠٠ ٠٠٠ آلات تستهلك بمعدل ٢٠٪ من الرصيد	

وفي أثناء المدة التالية تمت العمليات الآتية بصدد تنفيذ هذا العقد :

لسيرة	لسيرة
أولاً - مواد أرسلت للموقع وقيمتها :	١٥٠ ٠٠٠ من الموردين
أجور	٨٠ ٠٠٠
مصاريف مختلفة	٥٠ ٠٠٠
أدوات	٤٠ ٠٠٠ من المخازن
ثانياً - بلغت المدفوعات إلى العقود من الباطن	١٠٠ ٠٠٠
من رصيد تلك العقود الذي يبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة	
ثالثاً - ان هناك في نهاية السنة المالية :	
١ - إن المواد الباقية بالمصنع	٦٠ ٠٠٠
٢ - مصاريف مستحقة قدرها	٣٠ ٠٠٠
رابعاً - تبلغ تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة حتى ٨٣/١٢/٣١	٧٠٠ ٠٠٠
تبلغ قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	٩٠٠ ٠٠٠
سدد العميل ما تبلغ نسبته ٧٥٪ منها .	
يبلغ رصيد العميل في ١٩٨٢/١٢/٣١	٢٠٠ ٠٠٠

فالمطلوب :

تصوير حساب العقد ٦٥٤ عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ .

تمرين ٢ :

فيما يلي بعض الأرصدة التي ظهرت بالميزانية العمومية لشركة النصر للمقاولات وذلك في ١/١/١٩٨٢ حيث كان نشاط الشركة خلال تلك السنة يقتصر على العقد رقم ٣٣٣ الخاص بإنشاء نفق لحساب وزارة الأشغال :

٢٠٠ ٠٠٠	آلات ( بعد الاستهلاك )	٦٠ ٠٠٠	احتياطي ارباح محجوزة
٥٠ ٠٠٠	اعمال تحت التنفيذ		
	للعقد ( ٣٣٣ )		
٣٠ ٠٠٠	مواد بموقع العقد ( ٣٣٣ )		
٢٠ ٠٠٠	ادوات بموقع العقد ( ٣٣٣ )		
٣٠٠ ٠٠٠	وزارة الأشغال - العملاء	٣٠ ٠٠٠	مصرفات مستحقة خاصة بالعقد
١٠ ٠٠٠	عقود من الباطن	٣٣٣	

فاذا علمت :

أولاً : ان الآلات الظاهرة في الميزانية تستخدم بالكامل في عمليات العقد ( ٣٣٣ ) وانها تستهلك باتباع طريقة القسط المتناقص بمعدل قدره ١٠٪ سنوياً من الرصيد .

ثانياً : قامت المنشأة بالعمليات الآتية اثناء السنة المنتهية في ١٢/١٢/١٩٨٣ :

- ١) ارسلت مواد من المخازن الى الموقع بلغت قيمتها ١٠٥ ٠٠٠ ليرة .
  - ٢) بلغت الأجور المسددة ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة والمصرفات المدفوعة ٥٠ ٠٠٠ ليرة .
  - ٣) ارسلت ادوات الى موقع العقد قيمتها ٤٠ ٠٠٠ ليرة .
  - ٤) بلغت المبالغ المسددة للمقاولين من الباطن ١٠٠ ٠٠٠ ليرة .
- وفي نهاية السنة وجد عند الجرد ما يلي :

٢٥ ٠٠٠	ليرة	- اجور مستحقة
١٥ ٠٠٠	ليرة	- المواد المتبقية
٥ ٠٠٠	ليرة	- الادوات المتبقية

- وبلغت تكلفة الأعمال المعتمدة حتى نهاية السنة ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة، وتبلغ قيمتها حسب العقد ٦٠٠ ٠٠٠ ليرة، قام العميل بسداد ٨٠٪ من قيمتها.  
والمطلوب :-

تصوير الحسابات الآتية لبيان أثر العمليات السابقة عليها عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ :

- ١ - حساب العقد ٣٣٣ .
- ٢ - حساب الأرباح والخسائر .
- ٣ - حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .
- ٤ - حساب العميل - وزارة الأشغال .
- ٥ - الميزانية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

تمرين ٣ :

قدمت اليك شركة المقاولون العرب البيانات الآتية عن العقد ( ٢٠٠ ) عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ وهو العقد الذي بدأت الشركة تنفيذه في ١٩٨٣/٧/١ :

- |         |  |
|---------|--|
| ٨٠٠ ٠٠٠ | - تكاليف الأعمال المنفذة                                     |
| ٦٠٠ ٠٠٠ | - تكلفة الأعمال المنفذة المعتمدة                             |
| ٩٠٠ ٠٠٠ | - قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة طبقاً للمستخلصات             |
| ٧٢٠ ٠٠٠ | - ما حصلته الشركة من العميل عن قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة |

والمطلوب : تصوير الحسابات الآتية عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١

- ١ - حساب العقد ٢٠٠ .
- ٢ - حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١
- ٣ - حساب احتياطي الأرباح المحجوزة .
- ٤ - الميزانية في ١٩٨٣/١٢/٣١

تمرين ٤ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى الشركات المقاولات عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم المقد	قيمة الأعمال المنفذة والمعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة التي اعتمدها العميل	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠٤	٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
٢٠٥	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
٢٠٦	٧٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

والمطلوب :

- أولاً : تحديد ربح الأعمال المنفذة
- ثانياً : تحديد الربح المحقق والربح المرحل
- ثالثاً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

تمرين ٥ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك الشركة المتحدة للمقاولات عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١ عن ثلاث عقود تتولى تنفيذها :

رقم العقد	تكاليف الأعمال المنفذة	قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة	تكاليف الأعمال المنفذة المعتمدة	ربح الأعمال المنفذة المعتمدة	المحصل من العميل عن الأعمال المنفذة المعتمدة
٢٠٧	٧٥٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
٢٠٨	٦٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
٢٠٩	٩٥٠ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

والمطلوب :

- أولاً : تحديد الربح المرحل والمحقق .  
ثانياً : تصوير كل من حساب الأرباح والخسائر وحساب احتياطي الأرباح المحجوزة .

تمرين ٦ :

ظهرت المصروفات الآتية في حساب العقد رقم ٤٤٤ الخاص ببناء مستشفى لحساب وزارة الصحة وذلك في ١٩٨١/١٢/٣١ : -  
ليرة:

- ١ - مواد ٣٥٠ ٠٠٠  
٢ - أجور ٢٥٠ ٠٠٠  
٣ - مصروفات أخرى ٥٠ ٠٠٠  
٤ - آلات ٦٠٠ ٠٠٠  
٥ - أدوات ٦٠ ٠٠٠

فإذا علمت: -

ان المفاوض بدأ في تنفيذ العقد في أول يناير سنة ١٩٨١ وأن قيمة الأعمال المنفذة المعتمدة ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة والمبالغ المسددة من وزارة الصحة ٧٢٠ ٠٠٠ ليرة.

ان قيمة المواد غير المستعملة في ١٢/٣١	٥٠ ٠٠٠ ليرة
وان قيمة الأدوات المتبقية في ١٢/٣١	٢٠ ٠٠٠ ليرة
وان العمل التام غير المعتمد في ١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠ ليرة
نستهلك الآلات بنسبة تعادل	١٠٪

فالمطلوب: -

تصوير الحسابات والقوائم الآتية: -

- ١ - ح / العقد ٤٤٤
- ٢ - ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٨١.
- ٣ - ح / احتياطي الأرباح المحجوزة.
- ٤ - ح / وزارة الصحة.
- ٥ - الميزانية في ١٢/٣١/١٩٨١.

## الفصل الخامس عشر

### البيع بالتقسيط

يعتبر البيع بالتقسيط من مظاهر الحياة الاقتصادية في العصر الحاضر وقد انتشر هذا النظام في كثير من أنواع النشاط منها أثاث المنازل والأجهزة الكهربائية والسيارات. ولقد أدى استخدام هذا النظام إلى زيادة حجم الإنتاج والتسويق في هذه الصناعات إلى حد لم يكن من المستطاع تحقيقه في ظل نظام البيع النقدي. ويتطلب البيع بالتقسيط معالجة خاصة منها تسجيل تلك العمليات ، والرقابة عليها، وأهمها مقابلة التكاليف بالارادات .

بعض خصائص المبيعات بالتقسيط :-

تتناول عمليات البيع بالتقسيط الأموال المنقولة والثابتة والخدمات حيث يقوم المشتري بسداد ثمنها على أقساط تمتد الى عدد من الأشهر أو السنوات . وقد يتضمن عقد البيع قيام المشتري بسداد دفعة مقدمة يمكن ان تسمى مقدم الثمن .

ونظراً لأن البائع ينتظر وقتاً طويلاً حتى يتم تحصيل ثمن البيع بالكامل ، فقد جرت العادة على قيامه باحتساب فائدة على الرصيد غير المسدد، وعلى اضافة بعض المصروفات الى ثمن البيع النقدي .

ونظراً للخطر الذي يتعرض له البائع بسبب عدم قيام المشتري بالوفاء ببعض الأقساط بعد استلامه البضاعة أو السلعة المباعة فان عقد البيع يتضمن نصاً يقضي بحق البائع في استرداد السلعة المباعة من المشتري في حالة توقفه عن السداد .



ويطراً عادة نقص على قيمة السلع المباعة بسبب الاستهلاك أو غيره من العوامل الى الحد الذي يجعل قيمة السلعة أقل من رصيد الأقساط المستحقة على العميل . لهذا جرت العادة على أن يحصل البائع على دفعة كمقدم للثمن لتغطية الخسائر التي تطرأ على قيمة السلع المباعة . فعند بيع سيارة بالتقسيط فإن قيمتها السوقية في نهاية السنة الأولى قد تكون أقل من الرصيد الباقي المستحق من أقساط بسبب الاستعمال أو بسبب القدم والتطورات التكنولوجية . لهذا جرت عادة شركات السيارات على الحصول على مقدم للثمن يسمح عند اضافته الى قسط السنة الأولى بما يؤمنها عند استرداد السيارة المباعة من مخاطر نقص قيمتها عن قيمة الأقساط المستحقة على المشتري .

ولما كانت عمليات البيع بالتقسيط تحمل البائع بعض نفقات أهمها نفقات التحصيل وهي نفقات لا يتحملها البائع في حالة البيع نقداً، فقد جرت العادة على اضافة قيمة هذه المصروفات الى قيمة السلعة المباعة بالتقسيط .

طرق تحديد أرباح المبيعات بالتقسيط : -

الهدف الرئيسي في معالجة البيع بالتقسيط من الناحية المحاسبية هو محاولة تحقيق مبدأ مقابلة التكاليف بالارادات .

وقد كانت هناك ثلاث مفاهيم أو طرق لمعالجة هذه المشكلة : -

- ١ - المفهوم الأول ويقضي بإثبات مجمل الربح عند إتمام عمليات البيع .
- ٢ - المفهوم الثاني ويقضي باتباع طريقة استرداد التكلفة .
- ٣ - المفهوم الثالث ويقضي بإثبات مجمل الربح عن طريق استخدام طريقة الأقساط .

ونتناول فيما يلي شرح هذه المفاهيم : -

المفهوم الأول : تحقق مجمل الربح عند البيع : -

ووفقاً لهذا المفهوم تعالج عمليات البيع بالتقسيط بنفس الطريقة التي يعالج بها

البيع الأجل . وعندئذ يتحقق مجمل الربح بالطريقة التقليدية ويتمثل في زيادة ثمن البيع على تكلفة البيع وفي هذه الحالة تجري القيود اليومية الآتية : -

...  
من ح / عملاء عقود البيع بالتقسيط  
الى ح / المبيعات بالتقسيط

---

وعند اتباع طريقة الجرد المستمر فإنه ينبغي تحويل تكلفة السلعة المباعة من حساب المخزون الى حساب تكلفة المبيعات بالتقسيط ، وذلك بآليات القيد الآتي :

...  
من ح / تكلفة المبيعات بالتقسيط  
الى ح / المخزون

---

والنقد الذي يوجه الى هذه الطريقة هو انها لا تأخذ في الاعتبار حق البائع في استرداد السلعة المباعة .

**المفهوم الثاني : طريقة استرداد التكلفة :**

وفي ظل هذه الطريقة لا يعتبر الربح قد محقق حتى يتم قيام البائع بتحصيل تكلفة السلعة المباعة .

أي أنه بعد قيام البائع باسترداد تكلفة السلعة المباعة ، فإن ما يحصل عن أقساط بعد ذلك يمثل الربح .

غير أن هذه الطريقة لا تتبع في الحياة العملية اذ انها تؤدي الى تأجيل تحقيق الربح حتى يتم استرداد تكلفة السلعة المباعة .

**المفهوم الثالث : تحقق مجمل الربح باستخدام طريقة الأقساط :**

وتقوم هذه الطريقة على أساس اعتبار أن مجمل الربح يتحقق خلال فترة العقد على أساس المتحصلات النقدية أي ان العبرة تكون بالمتحصلات من العملاء .

وبعبارة أخرى تستخدم في هذه الحالة القاعدة النقدية بدلاً من قاعدة الاستحقاق وتؤكد هذه الطريقة على المتحصل من العملاء كأساس لتحقيق مجمل الربح وتؤدي الى احلال القاعدة النقدية المعدلة محل قاعدة الاستحقاق .

ويطلق على هذه الطريقة طريقة الاقساط المحاسبية ، وهي الطريقة التي يجري العمل على أتباعها في الحياة العملية، و نتناولها بالتفصيل في هذا المقام .

### طريقة الاقساط المحاسبية :

ونقضي هذه الطريقة باعتبار أن كل مبلغ يحصل يتضمن عنصرين : -

الأول : جزء من تكلفة السلعة المباعة .

والثاني : جزء من مجمل الربح الذي يتحقق نتيجة التحصيل .

ونتناول فيما يلي معالجة عمليات البيع بالتقسيط على ضوء البيانات الآتية التي قدمتها إحدى المنشآت عن مبيعاتها بالتقسيط في سنة ١٩٨٣ .

١ - المبيعات بالتقسيط ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة

٢ - تكلفة المبيعات ٢١٠ ٠٠٠ ليرة

٣ - مجمل الربح بنسبة ٣٠٪ ٩٠ ٠٠٠ ليرة

٤ - القسط المحصل في نهاية السنة ١٠٠ ٠٠٠ ليرة

في هذه الحالة يتم معالجة تلك العمليات بالقيود الآتية :

١ - المبيعات الآجلة :

٣٠٠ ٠٠٠ من حـ / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣  
الى حـ / المبيعات بالتقسيط .

٢ - تكلفة المبيعات :

٢١٠ ٠٠٠ من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣  
الى حـ / المخزون .

### ٣ - محصيل القسط :

من ح / البنك	١٠٠ ٠٠٠
الى ح / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣	١٠٠ ٠٠٠

### ٤ - التسويات :

من ح / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٣٠٠ ٠٠٠
الى مذكورين .	
ح / تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٢١٠ ٠٠٠
ح / مجمل الربح المؤجل لسنة ٨٣	٩٠ ٠٠٠

### ٥ - الربح المحقق :

من ح / مجمل الربح المؤجل لسنة ٨٣	٣٠ ٠٠٠
الى ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط	٣٠ ٠٠٠
سنة ٨٣	
(القسط ١٠٠ ٠٠٠ ليرة $\times 30\% = 30.000$ ليرة )	

### ٦ - ترحيل مجمل الربح المحقق الى حساب الأرباح والخسائر :

من ح / مجمل الربح المحقق عن المبيعات	٣٠ ٠٠٠
بالتقسيط لسنة ٨٣	
الى ح / الأرباح والخسائر .	٣٠ ٠٠٠

وعند ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها بدفتر الاستاذ فانها تظهر على الصورة الآتية :

ح / عقود البيع بالتقسيط لسنة ٨٣			
من ح / البنك	١٠٠ ٠٠٠	الى ح / المبيعات بالتقسيط	٣٠٠ ٠٠٠
رصيد مدين	٢٠٠ ٠٠٠	لسنة ٨٣	
(يظهر بالميزانية)	<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>		<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>

ح / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

٣٠٠ ٠٠٠	الى مذكورين	٣٠٠ ٠٠٠ من ح / عقود البيع بالتقسيط سنة ٨٣
٢١٠ ٠٠٠	ح / تكلفة المبيعات بالتقسيط سنة ٨٣	
٩٠ ٠٠٠	ح / مجمل الربح المؤجل سنة ٨٣	
٢١٠ ٠٠٠	ح / تكلفة المبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣	
٢١٠ ٠٠٠	إلى ح / المخزون	٢١٠ ٠٠٠ من ح / المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
	ح / المخزون	
٢١٠ ٠٠٠	من ح / تكلفة المبيعات بالتقسيط سنة ٨٣	
	ح / البنك	
١٠٠ ٠٠٠	إلى ح / عقود البيع بالتقسيط سنة ٨٣	
	ح / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٣٠ ٠٠٠	الروح / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	٩٠ ٠٠٠ من ح / مبيعات بالتقسيط سنة ٨٣
٦٠ ٠٠٠	رصيد دائن (يظهر بالميزانية)	<u>٩٠ ٠٠٠</u>
٩٠ ٠٠٠	ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٣٠ ٠٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر	٣٠ ٠٠٠ من ح / مجمل الربح المؤجل عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣
	ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١	
٣٠ ٠٠٠	من ح / مجمل الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	

الميزانية في ٣١/١٢/١٩٨٣

الأصول المتداولة	
٢٠٠ ٠٠٠ عقود البيع بالتقسيط	٦٠ ٠٠٠ مجمل الربح المؤجل عن مبيعات
لنة ٨٣	بالتقسيط لسنة ٨٣ .

وإذا افترضنا ان المنشأة في مثالنا السابق قد حصلت الأقساط المستحقة في السنوات الثلاثة التالية ، فإتانا نجعل حساب البنك مديناً وحساب عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ دائماً بقيمة القسط المحصل وتحقق المنشأة ربحاً بنسبة ٣٠٪ من القسط المحصل .

ونتناول فيما يلي الآثار المترتبة على تحصيل تلك الأقساط على الحسابات الرئيسية خلال الثلاث السنوات .

حـ / عقود المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

٣٠٠ ٠٠٠ الى حـ / مبيعات	١٠٠ ٠٠٠ من حـ / البنك
بالتقسيط لسنة ٨٣	٨٣/١٢/٣١
في ٨٣/١/١	رصيد مدين ( الميزانية )
	٨٣/١٢/٣١
٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
٢٠٠ ٠٠٠ رصيد مدين	١٠٠ ٠٠٠ من حـ / البنك ٨٤/١٢/٣١
٨٤/١/١	رصيد مدين
	٨٤/١٢/٣١ ( الميزانية )
٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
١٠٠ ٠٠٠ رصيد مدين	١٠٠ ٠٠٠ من حـ / البنك ٨٥/١٢/٣١
٨٥/١/١	

ح / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

٣٠.٠٠٠	الى ح / مجمل الربح ٩٠.٠٠٠	من ح/ مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٣/١٢/٣١
	المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٦٠.٠٠٠	رصيد دائن ( للميزانية ) ٨٣/١٢/٣١	
٩٠.٠٠٠	٩٠.٠٠٠	
٣٠.٠٠٠	الى ح / مجمل الربح ٦٠.٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١/١
	المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٣٠.٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١٢/٣١	
٦٠.٠٠٠	٦٠.٠٠٠	
٣٠.٠٠٠	الى ح / مجمل الربح ٣٠.٠٠٠	رصيد دائن ٨٥/١/١
	المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٣٠.٠٠٠	ح / الربح المحقق عن المبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣	
٣٠.٠٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر ٨٣/١٢/٣١	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٨٣/١٢/٣١
٣٠.٠٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر ٨٤/١٢/٣١	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٨٤/١٢/٣١
٣٠.٠٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر ٨٥/١٢/٣١	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ في ٨٥/١٢/٣١

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١

---

٣٠ ٠٠٠ من حـ / الربح المحقق عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٤/١٢/٣١

---

٣٠ ٠٠٠ من حـ / الربح المحقق عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٥/١٢/٣١

---

٣٠ ٠٠٠ من حـ / الربح المحقق عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٨٣/١٢/٣١

---

الأصول المتداولة

٢٠٠ ٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط	٦٠ ٠٠٠	مجمـل الربح المؤجل من مبيعات
لـسنة ٨٣			بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٨٤/١٢/٣١

---

الأصول المتداولة:

١٠٠ ٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط	٣٠ ٠٠٠	مجمـل الربح المؤجل من مبيعات
لـسنة ٨٣			بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٨٥/١٢/٣١

---

الأصول المتداولة

٠٠٠	عقود المبيعات بالتقسيط	٠٠٠	مجمـل الربح المؤجل من مبيعات
لـسنة ٨٣			بالتقسيط لسنة ٨٣



مثال آخر:

تخصص إحدى المنشآت اللبنانية في أجهزة الفيديو بالتقسيط. وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك المنشأة بشأن مبيعاتها بالتقسيط خلال السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١ (نطلق عليها السنة الأولى):

٥٠.٠٠٠	- المبيعات
٤٠.٠٠٠	- تكلفة المبيعات
١٠.٠٠٠	- مجمل الربح بنسبة ٢٠٪
	- الأقساط المحصلة فعلاً طبقاً لعقود البيع بالتقسيط:
٢٠.٠٠٠	في نهاية السنة الأولى ١٩٨٣
١٠.٠٠٠	في نهاية السنة الثانية ١٩٨٤
١٠.٠٠٠	في نهاية السنة الثالثة ١٩٨٥
١٠.٠٠٠	في نهاية السنة الرابعة ١٩٨٦

والمطلوب:

- ١ - تصوير حساب مجمل الربح المؤجل من مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣.
  - ٢ - تصوير حساب مجمل الربح المحقق من مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣.
  - ٣ - حساب الأرباح والخسائر عن كل سنة من السنوات الأربع.
  - ٤ - الميزانية في نهاية كل سنة من تلك السنوات.
- في هذه الحالة يتم تصوير تلك الحسابات على الصورة الآتية:

ح / مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣

٤ ٠٠٠	الى ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٣/١٢/٣١	١٠ ٠٠٠	عن ح / المبيعات بالتقسيط ٨٣/١/١
٦ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٣/١٢/٣١		
<u>١٠ ٠٠٠</u>		<u>١٠ ٠٠٠</u>	
٢ ٠٠٠	الى ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٤/١٢/٣١	٦ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١/١
٤ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٤/١٢/٣١		
<u>٦ ٠٠٠</u>		<u>٦ ٠٠٠</u>	
٢ ٠٠٠	الى ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٥/١٢/٣١	٤ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٥/١/١
٢ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٥/١٢/٣١		
<u>٤ ٠٠٠</u>		<u>٤ ٠٠٠</u>	
٢ ٠٠٠	الى ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٦/١٢/٣١	٢ ٠٠٠	رصيد دائن ٨٦/١٢/١
<u>٢ ٠٠٠</u>		<u>٢ ٠٠٠</u>	

ح / مجمل الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨٣

٤ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر	٤ ٠٠٠	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٣ / ١٢ / ٣١
٢ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر	٢ ٠٠٠	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٤ / ١٢ / ٣١
٢ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر	٢ ٠٠٠	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٥ / ١٢ / ٣١
٢ ٠٠٠	إلى ح / الأرباح والخسائر	٢ ٠٠٠	من ح / مجمل الربح المؤجل للمبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣ ٨٦ / ١٢ / ٣١
ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨٣ / ١٢ / ٣١			
٤ ٠٠٠	من ح / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣		
ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٤ / ١٢ / ٣١			
٢ ٠٠٠	من ح / الربح المحقق عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣		

ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٥/١٢/٣١

---

٢ ٠٠٠ من ح / الربح المحقق عن  
مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

ح / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨٦/١٢/٣١

---

٢ ٠٠٠ من ح / الربح المحقق عن  
مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ١٩٨٣/١٢/٣١

---

٣٠ ٠٠٠ عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣ ٦ ٠٠٠ مجمل الربح المؤجل عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ١٩٨٤/١٢/٣١

---

٢٠ ٠٠٠ عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣ ٤ ٠٠٠ مجمل الربح المؤجل عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ١٩٨٥/١٢/٣١

---

١٠ ٠٠٠ عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣ ٢ ٠٠٠ مجمل الربح المؤجل عن مبيعات  
بالتقسيط لسنة ٨٣

الميزانية في ٨٦/١٢/٣١

---

— عقود بيع بالتقسيط لسنة ٨٣ — مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط  
لسنة ٨٣

## فوائد البيع بالتقسيط

يتم الاتفاق في عمليات البيع بالتقسيط على أن يتحمل المشتري بفوائد ، بحيث يقوم المشتري بسداد ( ثمن البيع + الفوائد ) على أقساط متساوية أو متناقصة .  
ولما كان مجمل الربح يمثل زيادة ثمن البيع النقدي على تكلفة السلعة المباعة ، فإن فوائد التقسيط لا تعتبر جزءاً من مجمل الربح وإنما تعتبر نوعاً من الإيراد يرحل إلى الجانب الدائن من ح / الأرباح والخسائر .

ولما كانت الفائدة تتحقق جزئياً خلال السنوات المختلفة على أساس الأقساط المحصلة فعلاً ، لهذا فإنها ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر لكل سنة ، بحيث تستفيد كل سنة مالية بفوائد الأقساط التي يتم تحصيلها خلال السنة .

ونتناول فيما يلي معالجة الأقساط والفوائد في حالتين :

الحالة الأولى: عند الاتفاق على سداد أصل الثمن بقسط متساو، زائداً الفائدة على الرصيد.

الحالة الثانية : عند الاتفاق على سداد دفعة مقدماً وسداد باقي الثمن بقسط متساو، زائداً الفائدة على الرصيد.

الحالة الأولى: عند سداد أصل الثمن بقسط متساو زائداً الفائدة على الرصيد.

ونتناول فيما يلي معالجة عمليات البيع بالتقسيط على ضوء البيانات الآتية :

١ - المبيعات بالتقسيط في ١/١/١٩٨١ . - ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة

٢ - تكلفة المبيعات ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

٣ - مجمل الربح (نسبة ٥٠٪ من المبيعات) ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

٤ - تحسب الفائدة بمعدل ١٠٪ على الرصيد.

٥ - يسدد العميل ثمن البيع على أربعة أقسام سنوية يبلغ كل منها

١٠٠ ٠٠٠ ليرة تدفع في ٣١ ديسمبر من السنوات ٨١ ، ٨٢ ،

٨٣ ، ٨٤ على التوالي زائداً الفائدة على الرصيد .

ويرتب على البيانات السابقة النتائج الآتية :

أولاً : جدول الفائدة ، والقسط السنوي ، ومجمل الربح ، مجموع القسط والفائدة :

السنة	اول السنة	رصيد المبيعات	الفائدة	القسط	مجمل الربح	القسط والفائدة
٨١/١/١	٤٠٠ ٠٠٠					
٨١/١٢/٣١	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
٨٢/١٢/٣١	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
٨٣/١٢/٣١	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
٨٤/١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
			١٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

ثانياً : قيود اليومية :

في هذه الحالة تجري القيود الآتية :

١ - عمليات المبيعات الآجلة :

٥٠٠ ٠٠٠ من حـ / عقود البيع بالتقسيط

الى مذكورين

٤٠٠ ٠٠٠ حـ / المبيعات بالتقسيط

١٠٠ ٠٠٠ حـ / الفائدة المؤجلة

٢ - تكلفة المبيعات :

٢٠٠ ٠٠٠ من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط

٢٠٠ ٠٠٠ الى حـ / مراقبة المخازن او المخزون .

### ٣ - قيود التسوية :

من حـ / المبيعات بالتقسيط	٤٠٠ ٠٠٠
الى مذكورين	
حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط .	٢٠٠ ٠٠٠
حـ / مجمل الربح المؤجل .	٢٠٠ ٠٠٠

---

### ٤ - تحصيل الأقساط :

من حـ / البنك	١٤٠ ٠٠٠
الى مذكورين	
حـ / عقود البيع بالتقسيط	١٤٠ ٠٠٠
منها ١٠٠ ٠٠٠ قسط من ثمن البيع و ٤٠ ٠٠٠ فائدة .	

---

### ٥ - الربح المحقق :

من حـ / مجمل الربح المؤجل	٥٠ ٠٠٠
الى حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط :	٥٠ ٠٠٠
( $١٠٠ ٠٠٠ \times ٥٠\% = ٥٠ ٠٠٠$ ليرة ) .	

---

### ٦ - الفائدة المحققة :

من حـ / الفائدة المؤجلة	٤٠ ٠٠٠
الى حـ / الفائدة الدائنة .	٤٠ ٠٠٠

---

### ٧ - ترحيل مجمل الربح المحقق الى حساب الأرباح والخسائر :

من حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط	٥٠ ٠٠٠
الى حـ / الأرباح والخسائر .	٥٠ ٠٠٠

---

٨ - ترحيل الفائدة الدائنة الى حـ / الأرباح والخسائر :  
 ٤٠ ٠٠٠ من حـ / الفائدة الدائنة  
 الى حـ / الأرباح والخسائر . ٤٠ ٠٠٠

ثالثاً : حساب دفتر الاستاذ :  
 وعند ترحيل هذه العمليات الى الحسابات الخاصة بها بدفتر الاستاذ ، فانها  
 تظهر على الصورة الآتية :  
 حـ / عقود البيع بالتقسيط .

٥٠٠ ٠٠٠ الى حـ / المبيعات بالتقسيط	١٤٠ ٠٠٠ من حـ / البنك
	٣٦٠ ٠٠٠ رصيد مدين ( الميزانية )
٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠

حـ / المبيعات بالتقسيط

٤٠٠ ٠٠٠ الى مذكورين	٤٠٠ ٠٠٠ من حـ / عقود البيع
٢٠٠ ٠٠٠ حـ / تكلفة المبيعات	بالتقسيط .
٢٠٠ ٠٠٠ حـ / مجمل الربح المؤجل	
٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠

حـ / الفائدة الدائنة المؤجلة

٤٠ ٠٠٠ الى حـ / الفائدة الدائنة	١٠٠ ٠٠٠ من حـ / عقود البيع
٦٠ ٠٠٠ رصيد دائن (الميزانية)	بالتقسيط .
١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠



### حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط

٢٠٠ ٠٠٠ الى حـ / المخزون	٢٠٠ ٠٠٠ من حـ / المبيعات بالتقسيط .
<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>
<u><u>٢٠٠ ٠٠٠</u></u>	<u><u>٢٠٠ ٠٠٠</u></u>

### حـ / المخزون

٢٠٠ ٠٠٠ من حـ / تكلفة المبيعات بالتقسيط .
<u><u>٢٠٠ ٠٠٠</u></u>

### حـ / البنك

١٤٠ ٠٠٠ الى حـ / عقود البيع بالتقسيط .

### حـ / مجمل الربح المؤجل

٥٠ ٠٠٠ الى حـ / الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط .	٢٠٠ ٠٠٠ من حـ / المبيعات بالتقسيط .
١٥٠ ٠٠٠ رصيد دائن ( الميزانية )	
<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>
<u><u>٢٠٠ ٠٠٠</u></u>	<u><u>٢٠٠ ٠٠٠</u></u>

### حـ / مجمل الربح المحقق من المبيعات بالتقسيط

٥٠ ٠٠٠ الى حـ / الأرباح والخسائر	٥٠ ٠٠٠ من حـ / مجمل الربح المؤجل
<u>٥٠ ٠٠٠</u>	<u>٥٠ ٠٠٠</u>
<u><u>٥٠ ٠٠٠</u></u>	<u><u>٥٠ ٠٠٠</u></u>

حـ / الفائدة الدائنة

٤٠ ٠٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر	من حـ / الفائدة الدائنة المؤجلة
٤٠ ٠٠٠		٤٠ ٠٠٠

ويترتب على ذلك ان يظهر حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨١ / ١٢ / ٣١ والميزانية في ذلك التاريخ على النحو الآتي:

رابعاً : اثر العمليات السابقة على حساب الأرباح والخسائر والميزانية :

حـ / الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٨١ / ١٢ / ١١

٥٠ ٠٠٠	من حـ / مجمل الربح المحقق
	عن المبيعات بالتقسيط .
٤٠ ٠٠٠	من حـ / الفائدة الدائنة .

الميزانية عن السنة المنتهية في ٨١ / ١٢ / ١١

٣٦٠ ٠٠٠	عقود البيع بالتقسيط
١٥٠ ٠٠٠	مجمل الربح المؤجل
٦٠ ٠٠٠	الفائدة الدائنة المؤجلة .

ويتطلب الأمر تخصيص حساب لعقود البيع بالتقسيط وحساب المتحصلات من عقود البيع بالتقسيط لكل سنة من السنوات التي تتم فيها المبيعات بالتقسيط.

مثال آخر:

إذا افترضنا انه في سنة ٨١ تم الاتفاق على عملية بيع بالتقسيط ، وان ثمن البيع النقدي ١٠٠ ٠٠٠ ليرة بقائلة ١٠٪ سنوياً ، وانه تم الاتفاق على ان يقوم المشتري بسداد اصل ثمن البيع النقدي وقدره ١٠٠ ٠٠٠ ليرة على اقساط مساوية كل منها ٣٣ ٣٣٣ ليرة يسدد في ١٢ / ٣١ من كل سنة من السنوات ٨١ ، ٨٢ ، ٨٣ ، على التوالي زائداً الفائدة التي تحتسب على الرصيد المتناقص ، فان القسط السنوي والفائدة السنوية يظهران على النحو الآتي :

التاريخ	الرصيد المستحق	الفائدة	الجملة	القط	الفائدة	الجملة
٨١/١/١	١٠٠ ٠٠٠					
٨١/١٢/٣١	١٠٠ ٠٠٠	٦ ٦٦٧	١١٠ ٠٠٠	٣٣ ٣٣٣	١٠ ٠٠٠	٤٣ ٣٣٣
٨٢/١٢/٣١	٦٦ ٦٦٧	٦ ٦٦٧	٧٣ ٣٣٤	٣٣ ٣٣٣	٦ ٦٦٧	٤٠ ٠٠٠
٨٣/١٢/٣١	٣٣ ٣٣٤	٣ ٣٣٣	٣٦ ٦٦٧	٣٣ ٣٣٤	٣ ٣٣٣	٣٦ ٦٦٧
		٢٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠		١٢٠ ٠٠٠

الحالة الثانية: عند سداد دفعة مقدماً ومداد باقي الثمن على أقساط متساوية زائداً الفائدة على الرصيد:

قد يتم الاتفاق على أن يقوم المشتري بسداد دفعة مقدماً وسداد باقي الثمن على أقساط متساوية زائداً الفائدة محسوبة على الرصيد المتناقص.

وفي هذه الحالة تجري قيود مماثلة مع اختلاف المبالغ وترتب على ترجيحها أن تظهر الحسابات المختلفة على النحو الذي سبقت الإشارة إليه.

تعدد نسب مجمل الربح في السلع المختلفة : -

قد تعدد نسب مجمل الربح في السلع المعمرة التي تتجرف فيها المنشأة وفي هذه الحالة تخصص مجموعة حسابات مستقلة لكل سلعة حتى يتيسر للمنشأة معالجة الأرباح المحققة والأرباح المحققة لكل نوع من السلع .

اختلاف نسبة مجمل الربح في السنوات المختلفة : -

وقد تختلف نسبة مجمل الربح في السلعة التي تتجرف فيها المنشأة من سنة الى اخرى وفي هذه الحالة يتحدد الربح المحقق على اساس نسبة مجمل الربح الخاصة بمبيعات كل سنة بالنسبة للمتحصل من مبيعات كل سنة على حده .

فإذا قدمت اليك احدى المنشآت التجارية التي تزاوّل نشاطها في بيع اجهزة التليفزيون بالتقسيط خلال عدد من السنوات البيانات الآتية :

١٩٨٣	١٩٨٢	١٩٨١	
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات بالتقسيط
٨٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	تكلفة المبيعات
			المتحصل من عقود البيع بالتقسيط :
٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	من عقود سنة ١٩٨١
٢٤٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠		من عقود سنة ١٩٨٢
٨٠٠ ٠٠٠			من عقود سنة ١٩٨٣
١ ٢٤٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	جملة المتحصلات

فانه لتحديد الربح المحقق في كل سنة من السنوات الثلاث تتبع الخطوات الآتية :

١ - نحدد نسبة مجمل الربح .

٢ - نستخدم نسبة مجمل الربح لتحديد قيمة الربح المحقق في المحصل من اقساط مبيعات كل سنة من تلك السنوات .

ويمكن في هذه الحالة استخدام جدول يظهر على النحو الآتي : -

١٩٨٣	١٩٨٢	١٩٨١	
٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات بالتقسيط
٨٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	تكلفة المبيعات
١ ٢٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	مجموع الربح
%٦٠	%٥٠	%٤٠	%٥٠ نسبة مجموع ربح السنة

المتحصلات كما جاءت في رأس التمرين :

٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	١٩٨١
٢٤٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠		١٩٨٢
٨٠٠ ٠٠٠			١٩٨٣
<hr/>			
			مجموع الربح :
			نسبة %٤٠ لمتحصلات
٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	مبيعات السنة الأولى
			%٥٠ لمتحصلات مبيعات
١٢٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠		السنة الثانية
			%٦٠ لمتحصلات مبيعات
٤٨٠ ٠٠٠			السنة الثالثة
٦٨٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠	

ويمكن تصوير الحسابات التي تتضمن هذه العمليات خلال السنوات الثلاث على النحو الآتي :

### ح / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨١

١ ٠٠٠ ٠٠٠ الى ح / المبيعات بالتقسيط ٤٠٠ ٠٠٠	من ح / البنك ( السنة الأولى )
٦٠٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨١ / ١٢ / ٣١
<u>١ ٠٠٠ ٠٠٠</u>	<u>١ ٠٠٠ ٠٠٠</u>
٦٠٠ ٠٠٠ رصيد ٨٢ / ١ / ١	من ح / البنك ( السنة الثانية )
٤٠٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨٢ / ١٢ / ٣١
<u>٦٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٦٠٠ ٠٠٠</u>
٤٠٠ ٠٠٠ رصيد ٨٣ / ١ / ١	من ح / البنك ( السنة الثالثة )
٢٠٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨٣ / ١٢ / ٣١
<u>٤٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٤٠٠ ٠٠٠</u>

### ح / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨٢

١ ٢٠٠ ٠٠٠ الى ح / المبيعات بالتقسيط ٤٨٠ ٠٠٠	من ح / البنك ( السنة الثانية )
٧٢٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨٢ / ١٢ / ٣١
<u>١ ٢٠٠ ٠٠٠</u>	<u>١ ٢٠٠ ٠٠٠</u>
٧٢٠ ٠٠٠ رصيد ٨٣ / ١ / ١	من ح / البنك ( السنة الثالثة )
٢٤٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨٣ / ١٢ / ٣١
<u>٧٢٠ ٠٠٠</u>	<u>٧٢٠ ٠٠٠</u>

### ح / عقود البيع بالتقسيط تحت التحصيل لمبيعات ١٩٨٣

٢ ٠٠٠ ٠٠٠ الى ح / المبيعات بالتقسيط ٨٠٠ ٠٠٠	من ح / البنك ( السنة الثالثة )
١ ٢٠٠ ٠٠٠	رصيد ١٩٨٣ / ١٢ / ٣١
<u>٢ ٠٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٢ ٠٠٠ ٠٠٠</u>

## قائمة الربح :

عندما يتضمن نشاط المنشأة القيام بعمليات البيع العادية بجانب المبيعات بالتقسيط فإن قائمة الربح تضم النتائج الخاصة بكل منها جنباً إلى جنب ثم مجموعها، وذلك على النحو الآتي :

### قائمة الربح

عن السنة المنتهية في ١٩٨٣/١٢/٣١

المبيعات بالتقسيط	المبيعات العادية	الجملة
٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
١٥٠ ٠٠٠	-	١٥٠ ٠٠٠
٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠

المبيعات  
- تكلفة المبيعات  
- مجمل الربح  
- مجمل الربح المؤجل عن مبيعات بالتقسيط لسنة ٨٣  
- مجمل الربح المحقق عن سنة ٨٣

### الميزانية : ( قائمة المركز المالي ) :

تظهر عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة في الميزانية وذلك رغم أن فترة التحصيل قد تمتد إلى أكثر من سنة بعد تاريخ الميزانية .  
ومن الممكن ذكر عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة مع بيان المبالغ المستحقة سنوياً ، كما يمكن بيان هذه البيانات في القوائم التفصيلية التي ترفق بالقوائم المالية .  
وقد انتقد البعض اظهار حساب مجمل الربح المرحل في جانب الخصوم ، واستندوا في انتقادهم هذا إلى أنه لا يمثل التزاماً على المنشأة ، وإن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى اظهار عقود المبيعات بالتقسيط ضمن الأصول المتداولة بأكثر من قيمتها الحقيقية لما تتضمنه من مجمل الربح المؤجل .  
لهذا استقر رأي الجمعيات المحاسبية إلى أن إظهار رصيد حساب مجمل الربح غير المحقق مخصصاً من حساب عقود المبيعات بالتقسيط في جانب الأصول يؤدي إلى إظهار هذا الأخير بقيمته الحقيقية دون مبالغة .

## تمارين

تمرين ١ :

تتخصص إحدى الشركات في بيع السيارات بالتقسيط ، وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط في خلال سنة معينة ( نطلق عليها السنة الأولى ) .

- ١ - المبيعات ٢٠٠ ٠٠٠ ليرة
- ٢ - تكلفة المبيعات ١٢٠ ٠٠٠ ليرة
- ٣ - مجمل الربح بنسبة ٤٠٪ من المبيعات ٨٠ ٠٠٠ ليرة
- ٤ - الأقساط المحصلة فعلاً طبقاً لعقود البيع بالتقسيط :
  - في نهاية السنة الأولى ٥٠ ٠٠٠ ليرة
  - في نهاية السنة الثانية ٥٠ ٠٠٠ ليرة
  - في نهاية السنة الثالثة ٥٠ ٠٠٠ ليرة
  - في نهاية السنة الرابعة ٥٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب :

أولاً : إعداد جدول يبين :

- ١ - ( ثمن البيع في بداية كل سنة .
- ٢ - ( القسط المحصل في نهاية كل سنة .
- ٣ - ( الربح المحقق في كل سنة .



ثانياً : إثبات قيود اليومية التي تجريها الشركة خلال السنة الأولى .

ثالثاً : ترحيل هذه العمليات إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ .

رابعاً : بيان أثر هذه العمليات على حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى والميزانية في نهاية تلك السنة .

خامساً : تصوير حساب عقود البيع بالتقسيط لسنة ١٩٨٣ خلال السنوات الأربع  
٨٣ ، ٨٤ ، ٨٥ ، ٨٦ .

تمرين ٢ :

تخصص احدى الشركات في بيع الأجهزة الكهربائية بالتقسيط ، وفيما يلي البيانات التي قدمتها إليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط خلال السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١ ( وسوف نطلق عليها السنة الأولى ) .

١٠٠ ٠٠٠	المبيعات بالتقسيط في السنة الأولى
٥٠ ٠٠٠	تكلفة المبيعات
٤٠ ٠٠٠	مقدم الثمن في السنة الأولى
٢٠ ٠٠٠	القسط السنوي لمدة الثلاث سنوات التالية .

( وقد تم تحصيل الأقساط فعلياً في نهاية كل سنة من تلك السنوات ) .

والمطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية التي تجريها الشركة خلال السنة الأولى .

٢ - بيان أثر هذه العمليات على كل من :

أ - حسابات دفتر الأستاذ .

ب - حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى .

ج - الميزانية في نهاية السنة الأولى .

٣ - تصوير حساب إجمالي الربح المؤجل عن المبيعات بالتقسيط لسنة ١٩٨١ خلال تلك السنة والسنوات الثلاث التالية .

### تمرين ٣:

تتخصص إحدى الشركات في بيع السيارات بالتقسيط، وفيما يلي البيانات التي قدمتها اليك بشأن مبيعاتها بالتقسيط في بداية سنة ١٩٨٢ نطلق عليها (السنة الأولى):

- ١ - المبيعات بالتقسيط في ١/١/١٩٨٢ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة
- ٢ - تكلفة المبيعات ١٥٠ ٠٠٠ ليرة
- ٣ - مجمل الربح (نسبة ٥٠٪ من المبيعات) ١٥٠ ٠٠٠ ليرة
- ٤ - تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ على الرصيد.
- ٥ - يسدد العميل ثمن البيع على ثلاثة أقساط متساوية يبلغ كل منها ١٠٠ ٠٠٠ ليرة تدفع في ٣١ ديسمبر من السنوات ١٩٨٢ و ١٩٨٣ و ١٩٨٤ على التوالي زائداً الفائدة على الرصيد.

### والمطلوب:

أولاً: اعداد جدول يبين:

- ١ - ثمن البيع في بداية كل سنة.
- ٢ - القسط المحصل في نهاية السنة.
- ٣ - الربح المحقق في كل سنة.

ثانياً: اثبات القيود التي تجريها الشركة في سنة ١٩٨٢ .  
ثالثاً: ترحيل هذه القيود الى الحسابات الخاصة بها .  
رابعاً: بيان اثر هذه العمليات على كل من حساب الأرباح والخسائر للسنة الأولى والميزانية في نهاية تلك السنة .

#### تمرين ٤ :

قدمت اليك إحدى المنشآت التجارية التي تزاوّل نشاطها في بيع البَرادات ( الثلاجات ) بالتقسيط خلال عدد من السنوات .

١٩٨٣	١٩٨٢	١٩٨١	
١ ٠٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	المبيعات بالتقسيط
٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	تكلفة المبيعات
			المتحصل من عقود البيع بالتقسيط
١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	من عقود سنة ١٩٨١
١٢٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠	-	من عقود سنة ١٩٨٢
٤٠٠ ٠٠٠	-	-	من عقود سنة ١٩٨٣
٦٢٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	جملة المتحصلات

#### والمطلوب :

- ١ - تصوير جدول يبين الربح المحقق نتيجة للمتحصلات عن المبيعات .
- ٢ - تصوير الحسابات الآتية .

أ - ح / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨١

ب - ح / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨٢

ج - ح / عقود البيع بالتقسيط لمبيعات سنة ١٩٨٣

## الفصل الثامن عشر

### المحاسبة في المهن الحرة

المهن الحرة هي مهن لها طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة المهن التجارية .

١ - فالمهن الحرة تحتاج إلى تأهيل علمي في تخصص معين من فروع العلم ، بجانب الخبرة العملية لمزاولة المهنة .

ولهذا نجد أنه يشترط فيمن يزاول مهنة المحاسبة مثلاً أن يكون حاصلاً على بكالوريوس التجارة ( شعبة المحاسبة عادة ) وأن يؤدي فترة معينة من التمرين العملي لدى أحد مكاتب المحاسبين المعتمدين وذلك قبل التصريح له بمزاولة المهنة باسمه .

وهكذا الحال بالنسبة لمهنة المحاماة ، يشترط فيمن يزاولها الحصول على ليسانس في القانون ثم قضاء فترة زمنية معينة من التدريب لدى أحد المحامين قبل التصريح له رسمياً بمزاولة مهنة المحاماة .  
ولا تتضمن القوانين التي تنظم التجارة مثل هذه الشروط فيمن يزاول النشاط التجاري .

٢ - يتم مزاولة المهن الحرة في ظل مجموعة من القواعد والتقاليد والآداب التي تضمن تقديم المهنة في المستوى اللائق وفقاً لمعايير متعارف عليها تضع حدوداً واضحة لحقوق والتزامات كل من صاحب المهنة والعميل .

ويؤدي ذلك إلى ضمان تقديم الخدمة إلى العميل في المستوى اللائق مع المحافظة على سرية المهنة ، وبما يحدد المسؤوليات التي تلقى على صاحب المهنة .

٣ - قيام عدد من النقابات المهنية التي ترعى المهنة والعاملين فيها ، وتعمل على رفع مستوى المهنة وتقاليدها، والمتسقين اليها، كما تعمل في نفس الوقت على حماية المجتمع والعلماء الذين تقدم لهم الخدمة . لهذا نجد نقابة للأطباء ونقابة للمهندسين ونقابة للمحاسبين ، كل منها ترعى مهنة معينة واصحاب هذه المهنة والمستفيدين منها .

٤ - اذا كان النشاط التجاري يقوم اصلا على شراء وبيع السلع بقصد تحقيق ربح بمقدار الفرق بين سعر الشراء وسعر البيع فان نشاط المهنة يقوم اصلاً على تقديم خدمة معينة لا بقصد تحقيق ربح ، وانما بقصد تحقيق فائض في الايرادات على المصروفات وتمثل الايرادات في أتعاب الخدمة التي يقبضها صاحب المهنة، بينما تتمثل المصروفات في النفقات اللازمة لمزاولة المهنة .

٥ - ونتيجة لهذا الاختلاف نجد اختلافاً في امس تحديد نتيجة النشاط :

أ ) ففي المنشآت التجارية والصناعية يتحدد الربح وفقاً لقاعدة الاستحقاق .

ب ) أما في المهن الحرة فيتحدد الربح وفقاً للأساس النقدي ، أو قاعدة الاستحقاق، أو القاعدة المختلطة التي تجمع بين القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق .

٦ - تقضي طبيعة النشاط المهني الحصول على أتعاب مقدماً أحياناً ، أو مؤخراً بعد تقديم الخدمة أحياناً أخرى ، او الحصول على جزء من الأتعاب مقدماً والجزء الآخر مؤخراً .

كما تقضي طبيعة المهنة أحياناً قيام صاحبها بانفاق مصروفات لحساب عملائه ، وتحصيل هذه المبالغ منهم فيما بعد بينما قد تقضي المهنة تحصيل مبالغ من العملاء مقدماً لحساب مصروفات يسدها صاحب المهنة مستقبلاً ومثال ذلك الرسوم القضائية التي يدفعها المحامي لحساب عملائه .

٧ - يخضع الربح الناتج من النشاط التجاري للضريبة على ارباح المهن الصناعية

والتجارية، بينما يخضع فائض ايرادات المهن غير التجارية للضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

٨ - يخضع النشاط التجاري والمعاملات التجارية لأحكام القانون التجاري بينما تخضع المهن الحرة لأحكام القانون المدني .

### النظام المحاسبي والمجموعة الدفترية

يتوقف النظام المحاسبي والمجموعة الدفترية على نوع المهنة وحجم النشاط ولهذا يمكن اتباع احدى الطرق الآتية : -

أولاً - الطريقة الأمريكية : -

وتقوم هذه الطريقة كما هو معروف على مسك دفتر يومية واستاذ في آن واحد حيث تتضمن كل صفحة الخانات الآتية : -

١ - خانة للبيان .

٢ - خانة للتاريخ .

٣ - خانة لرقم المستند .

٤ - عدد من الخانات كل منها يمثل حساباً. وهذا تقسم كل منها الى جانبين جانب مدين وجانب دائن .

عند استخدام هذا النوع من الدفاتر يتم اثبات طرفي العملية في خانة البيان ، ومبلغ العملية مرة في الجانب المدين من حساب الطرف المدين ومرة ثانية في الجانب الدائن من حساب الطرف الدائن.

وتتبع هذه الطريقة عندما يكون حجم النشاط ضئيلاً .

ثانياً - الطريقة الانجليزية : -

وتقوم هذه الطريقة على أساس مسك عدد من اليوميات المساعدة وذلك بجانب اليومية العامة.

ويتم ترحيل مفردات العمليات من اليومية المساعدة الى الحسابات المختلفة بدفاتر الاستاذ المساعد .

كما يتم ترحيل مجاميع اليومية المساعدة في نهاية كل شهر من اليومية المساعدة الى الحسابات العامة بدفتر الاستاذ .

ولا تكون هناك حاجة الى اثبات قيود مركزية في اليومية العامة بمجاميع اليومية المساعدة ثم ترحيلها الى الاستاذ العام .  
ثالثاً - الطريقة الفرنسية : -

وتقوم على أساس مسك عدد من اليومية المساعدة بجانب اليومية العامة .  
ويتم ترحيل مفردات العمليات من اليومية المساعدة الى الحسابات المختلفة بدفاتر الاستاذ المساعد .

وفي نهاية كل شهر يتم اثبات قيود مركزية في اليومية العامة لترحيلها الى الحسابات العامة بدفتر الاستاذ العام .

### المبالغ المودعة كأمانة من العملاء

تقضي أحياناً طبيعة النشاط لأنواع معينة من المهن الحرة بأن يودع العميل لدى صاحب المهنة مبلغاً كأمانة وذلك لحساب المصروفات التي قد يسددها صاحب المهنة نيابة عن العميل .

ومثال ذلك رسوم تسجيل عقد شراء قطعة من الأرض كأن يقوم العميل بسداد مبلغ ٥٠٠٠ ليرة الى أحد المحامين لحساب تسجيل عقد الشراء .

ويمكن اتباع عدد من الطرق عند معالجة المبالغ المودعة من العملاء كأمانة لاصحاب المهن ، نتناول فيما يلي أهمها :

أولاً - اثبات الامانات المحصلة في الحساب الجاري بالبنك لصاحب المهنة ،  
والحساب الجاري للعميل :

ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

من حـ / البنك	٥٠٠٠
الى حـ / العميل ..	٥٠٠٠

وعند سداد هذه الامانات كلها أو بعضها يجري القيد الآتي :

من حـ / العميل	٤٠٠٠
الى حـ / البنك	٤٠٠٠

ويمثل الرصيد الدائن لحساب العميل في هذه الحالة المبالغ المستحقة له .

ثانياً - اثبات الامانات المحصلة في حساب جاري خاص بالبنك يمكن أن يطلق عليه « حساب البنك - عملاء » وذلك حرصاً على الفصل بين الأموال النقدية المملوكة لصاحب المهنة والأموال النقدية المخصصة لعمليات العملاء ، مع مراعاة قيد هذه المبالغ في الجانب الدائن لحساب جديد باسم « امانات لحساب العملاء » وذلك للفصل بين الحساب الجاري للعميل والحساب الذي يمثل المبالغ التي سدها العميل الى صاحب المهنة كأمانة .

وفي هذه الحالة تراعى القواعد الآتية :

#### ١ - عند تحصيل الامانة :

من حـ / البنك ( عملاء )	٥٠٠٠
الى حـ / امانات للعملاء	٥٠٠٠

#### ٢ - عند استخدام الامانات في الاغراض المخصصة لها :

من حـ / امانات للعملاء	٤٠٠٠
الى حـ / البنك ( عملاء )	٤٠٠٠



ويترتب على هذين القيدين أن يظهر رصيد مدين في حساب البنك ( عملاء )  
ورصيد دائن في حساب ( امانات للعملاء ) قدره ١٠٠٠ جنيه في الحسابين، يمثل  
الامانات التي ما زالت مودعة في الحساب الجاري للبنك المخصص لحساب امانات  
العملاء التي لم تستخدم بعد .

وتتميز هذه الطريقة بالآتي :

١ - تفصل بين الأموال النقدية التي يملكها صاحب المهنة في حساب خاص باسم  
« البنك - المكتب » ، والأموال المودعة لديه كأمانة لحساب عملائه في حساب  
باسم « البنك - عملاء » .

٢ - تؤدي هذه الطريقة الى الوقوف على المبالغ التي ما زالت مودعة لدى صاحب  
المهنة لحساب كل عميل من عملائه لاداء مهام معينة ، والتعرف على مدى  
كفايتها للقيام بهذه المهام .

وعند اتباع هذه الطريقة يستخدم دفتر مساعد تحليلي للتقديية يظهر في كل من  
جانبه المدين والدائن :

( أ ) خانة باسم حساب البنك ( المكتب ) .

( ب ) خانة باسم حساب البنك ( عملاء ) .

كما يؤدي اتباع هذه الطريقة إلى ان يكون للعميل حسابين على الأقل :- .

أ - حساب العميل الذي تقيد في الجانب المدين منه الاتعاب المستحقة عليه لصاحب  
المهنة نتيجة الخدمات التي يقدمها اليه ويجعل دائناً بالمبالغ التي يسدها العميل  
لصاحب المهنة . ويمثل الرصيد المدين لهذا الحساب المبالغ المستحقة على العميل  
في تاريخ معين .

ويمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب المبالغ المستحقة للعميل على صاحب المهنة .

ب - حسابات أمانات العملاء :

وتمثل المبالغ التي تظهر في الجانب الدائن قيمة ما سدده العميل الى صاحب المهنة كأمانات .

وتمثل المبالغ التي تظهر في الجانب المدين المبالغ التي سددها صاحب المهنة خصماً من هذه الامانات .

ويمثل الرصيد الدائن لهذا الحساب في نهاية السنة رصيد المبالغ المستحقة على صاحب المهنة لحساب عملائه ، ويظهر بطبيعة الحال في جانب الخصوم من الميزانية تحت عنوان الخصوم المتداولة .

### المبالغ التي يسدها صاحب المهنة لحساب عملائه

وتقضي أيضاً طبيعة النشاط في انواع معينة من المهن الحرة بأن يقوم صاحب المهنة بسداد مبالغ لحساب عملائه ، يرجع بها فيما بعد عليهم لتحصيلها .

ومثال ذلك ان يقوم مهندس معماري بسداد مبلغ ١٠ ٠٠٠ ليرة لاحد الخبراء لدراسة طبيعة الأرض التي طلب الى المهندس المعماري اقامة مشروع عليها .

ويمكن اتباع عدد من الطرق عند معالجة المبالغ التي يسدها المهندس لحساب عميله نتناول فيما يلي اهمها : -

أولاً - اثبات المبالغ المسددة في الحساب الجاري للعميل مع افتراض سدادها من الحساب الجاري الخاص للمهندس بالبنك .

ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

من ح / العميل	١٠ ٠٠٠
الى ح / البنك «مكتب»	١٠ ٠٠٠

وعند تحصيل هذا المبلغ من العميل يُجري قيد عكسي للقيد السابق على النحو الآتي :

من ح / البنك « مكتب »	١٠ ٠٠٠
الى ح / العميل	١٠ ٠٠٠

ثانياً - اثبات المبالغ المسددة لحساب العملاء في حساب خاص لهذا الغرض يمكن ان يطلق عليه « حساب مدفوعات نيابة عن العملاء » .  
ويتم ذلك باجراء القيد الآتي :

من ح / مدفوعات نيابة عن العملاء	١٠ ٠٠٠
الى ح / البنك « مكتب »	١٠ ٠٠٠

وعند تحصيل هذا المبلغ يُجري قيد عكسي للقيد السابق وذلك على النحو الآتي :

من ح / البنك « مكتب »	١٠ ٠٠٠
الى ح / مدفوعات نيابة عن العملاء	١٠ ٠٠٠

ويلاحظ أن المبالغ التي يسدها صاحب المهنة يسدها من حسابه الخاص بالبنك لعدم سبق تحصيلها مقدماً من العميل .

ويترتب على اتباع هذه الطريقة ان يكون للعميل حساب جديد باسم « مدفوعات نيابة عن العملاء » يظهر في الجانب المدين منه المبالغ التي سدها صاحب المهنة نيابة عن عملائه .

ويظهر في الجانب الدائن منه المبالغ التي حصلها صاحب المهنة من عملائه .

ويمثل الرصيد المدين لهذا الحساب في نهاية السنة رصيد المبالغ المستحقة لصاحب المهنة من المبالغ التي سدها لحساب عملائه، ويظهر بطبيعة الحال في جانب الأصول بالميزانية تحت عنوان الأصول المتداولة .

## الأتعاب

يمسك صاحب المهنة الحرة سجلاً يسمى « يومية الأتعاب » تقيد فيه قيمة الفاتورة التي يقدمها صاحب المهنة الى عميله، والتي تستخدم لقيد القيمة الاجمالية للفاتورة على حساب العميل .

وفي نهاية كل شهر تؤخذ مجاميع هذه اليومية لاجراء القيد المركزي الآتي :

من ح / العملاء	١٠٠,٠٠٠
الى ح / الأتعاب	١٠٠,٠٠٠

وإذا تبين من مراجعة حسابات صاحب المهنة وجود أرصدة مدينة لحساب مدفوعات نيابة عن العملاء ، فانه في العادة يجعل الفاتورة التي يرسلها الى عميله تتضمن عنصرين :

الأول : قيمة الأتعاب .

الثاني : رصيد المبالغ المدفوعة نيابة عن العميل .

وفي هذه الحالة يجري القيد الآتي :

من ح / العملاء	٠٠
الى المذكورين	
ح / الأتعاب	٠٠
ح / مدفوعات نيابة عن العملاء	٠٠

### يومية الأتعاب :

ويستخدم صاحب المهنة دفترأ يسمى يومية الاتعاب يثبت فيه الاتعاب التي تستحق على عملائه من واقع الفواتير التي يعدها صاحب المهنة بعد استكمال العملية او الخدمة التي اسندت اليه .

فاذا افترضنا ان صاحب المهنة قد استخرج فواتير عن الخدمات التي استكمل تقديمها لعملائه خلال شهر يناير ١٩٨٢ ، فان يومية الاتعاب يمكن ان تظهر على الصورة الآتية :-

### يومية الأتعاب

المبلغ		البيان	رقم الفاتورة الاستاذ	رقم صفحة	التاريخ
-	٤٠	اتعاب مستحقة على العميل احمد	١٢٠	١٠	١/١
-	٥٠	اتعاب مستحقة على العميل محمد	١٢١	١١	١/١٥
-	٦٠	اتعاب مستحقة على العميل محمود	١٢٢	١٢	١/٢٠
-	١٠٠	اتعاب مستحقة على العميل محمدين	١٢٣	١٣	١/٣٠
-	٢٥٠				

وفي نهاية الشهر يجري القيد الاجمالي الآتي بدفتر اليومية العامة :

من حـ / العملاء

٢٥٠

الى حـ / الاتعاب

٢٥٠

الاتعاب التي استحققت

على العملاء عن شهر

يناير ١٩٨٢ .

ويتم ترحيل هذا القيد الى الحسابات الاجالية بدفتر الاستاذ العام في نهاية الشهر .

كما يتم ترحيل مفردات هذه الأتعاب الى الحساب الشخصي لكل عميل بدفتر استاذ مساعد العملاء أولاً بأول من دفتر يومية الأتعاب .

#### حسابات العملاء :

ومن الممكن جعل الحساب الشخصي للعميل حساباً مجزئاً بحيث يشمل في كل من جانبيه :

خانة للعميل : يظهر في الجانب المدين منها الأتعاب التي تستحق على العميل وفي الجانب الدائن منها المحصل من تلك الأتعاب .

وخانة للمدفوعات نيابة عن العملاء : يظهر في الجانب المدين منها المبالغ التي يسدها صاحب المهنة نيابة عن العميل ويظهر في الجانب الدائن منها ما حصله منها صاحب المهنة .

وفي هذه الحالة ينبغي جعل حساب اجمالي العملاء في دفتر الاستاذ العام مجزئاً يشمل في كل من جانبيه خانة للعملاء وخانة لمبالغ المدفوعات نيابة عن العملاء .

#### دفتر النقدية التحليلي :

وعلى ضوء العمليات التي يقوم بها صاحب المهنة على النحو المشرح فيما سبق ، نجد انه يستخدم عادة دفتر يسمى دفتر النقدية التحليلي لاثبات العمليات النقدية .

ويشمل هذا الدفتر عدداً من الخانات في كل من جانبيه تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يقوم به صاحب المهنة .

ولهذا فهو يتضمن في الجانب المدين الخانات الآتية :

١ - بنك/ المكتب

٢ - بنك/ عملاء

- ٣ - الصندوق
- ٤ - اتعاب محصلة
- ٥ - المحصل من مدفوعات نيابة عن العملاء (المسدد منها)
- ٦ - ايرادات متنوعة

ويتضمن في الجانب الدائن الخانات الآتية :

- ١ - بنك/ المكتب
- ٢ - بنك/ عملاء
- ٣ - الصندوق
- ٤ - مدفوعات نيابة عن العملاء (المحصل منها).
- ٥ - مصروفات

فاذا افترضنا ان العمليات الآتية قام بها احد مكاتب المحاسبة خلال العشرة ايام الاولى من شهر يناير - ١٩ (الأرقام دائرية مقربة للتبسيط) :-

المقبوضات :

- |    |   |
|----|---|
| ٩٠ | اتعاب محصلة من العميل حسن               |
| ٨٠ | امانات العملاء من العميل حسن            |
| ٢٠ | المحصل من مدفوعات نيابة عن العملاء حسان |
| ٥٠ | اتعاب محصلة من العميل يوسف              |

المدفوعات :

- |    |                                     |
|----|-------------------------------------|
| ٤٠ | مدفوعات نيابة عن العميل احمد        |
| ٢٠ | مدفوعات خصماً من امانات العميل محمد |
| ١٠ | ايجار                               |
| ٣٠ | مرتبات                              |

فان دفتر النقدية التحليلي يظهر على الصورة الآتية :





## العمليات تحت التنفيذ : -

وفي نهاية السنة المالية قد يجد صاحب المهنة أن هناك عمليات قد بدأها اثناء السنة المالية ولكنها لم تنته بعد . ولا يجوز تحميل العميل بقيمة هذه العمليات التي تحت التنفيذ .

لهذا تقدر قيمتها وتفيد في حساب عمليات تحت التنفيذ باثبات القيد الآتي :

... من ح / عمليات تحت التنفيذ في آخر  
المدة

... الى ح / الايرادات والمصروفات

وينبغي أن يكون واضحاً أن العمليات تحت التنفيذ تمثل عمليات بدأها صاحب المهنة ولكنها لم تتم بعد حتى نهاية العام ولهذا لم تستخرج الفواتير الخاصة بها ولم ترسل للعملاء لمطالبتهم بها لأنها لم تصبح التزاماً عليهم بعد .

ويلاحظ أن التسويات الجردية الخاصة بالأتعاب تتم في حساب الأتعاب الذي يظهر في الجانب الدائن منه الأتعاب عن العمليات التي تمت فعلاً خلال العام وفقاً للفواتير التي صدرت فعلاً .

ويرحل الرصيد الى الجانب الدائن من حساب الايرادات والمصروفات .

فلو قدمت اليك البيانات الآتية من مكاتب احد المحاسبين : -

١ - الأتعاب (استحققت وحصلت) ٢٠,٠٠٠

٢ - اتعاب مستحقة لم تحصل بعد

عن عمليات تمت فعلاً خلال العام ٥,٠٠٠

٣ - رصيد العمليات تحت التنفيذ في اول العام ٣,٠٠٠

٤ - قدرت العمليات تحت التنفيذ

في آخر العام ٤,٠٠٠

وفي هذه الحالة يظهر اثر هذه البيانات على حساب الأتعاب، وحساب عمليات تحت التنفيذ، وحساب الايرادات والمصروفات والميزانية على النحو الآتي:

#### حـ / الأتعاب

٢٥,٠٠٠	الى حـ / الايرادات والمصروفات	٢٠,٠٠٠	من حـ / العملاء
٢٥,٠٠٠		٥,٠٠٠	من حـ / العملاء
<u>٢٥,٠٠٠</u>		<u>٢٥,٠٠٠</u>	

#### حـ / عمليات تحت التنفيذ في اول المدة

٣,٠٠٠	رصيد اول المدة	٣,٠٠٠	من حـ/الايرادات والمصروفات
<u>٣,٠٠٠</u>		<u>٣,٠٠٠</u>	

#### حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة

٤,٠٠٠	الى حـ / الايرادات والمصروفات		
<u>٤,٠٠٠</u>			

ويظهر حساب الايرادات والمصروفات على الصورة الآتية :

#### حـ / الايرادات والمصروفات

٣,٠٠٠	الى حـ / عمليات تحت التنفيذ اول المدة	٢٥,٠٠٠	من حـ / الأتعاب
		٤,٠٠٠	من حـ / عمليات تحت التنفيذ آخر المدة

## الميزانية

عمليات تحت التنفيذ	٤,٠٠٠
آخر المدة	
العملاء	٥,٠٠٠

ويتم جرد أرصدة العملاء في نهاية السنة ، وتعامل معاملة الذمم في المنشآت التجارية .

فاذا تقرر اعتبار بعض ارصدة هؤلاء العملاء ديوناً معدومة فانها تثبت باجراء القيد الآتي :

من حـ / الديون المعدومة	٠٠
الى حـ / العملاء	٠٠

وتعامل أرصدة حسابات « مدفوعات نيابة عن العملاء » نفس المعاملة ، فاذا ثبت عدم امكان تحصيل بعضها ، فانها تعتبر ديوناً معدومة ، ويتطلب الأمر اجراء القيد الآتي :

من حـ / الديون المعدومة	٠٠
الى حـ / مدفوعات نيابة عن العملاء	٠٠

ويقفل رصيد حساب الديون المعدومة في نهاية السنة المالية في الجانب المدين من حساب « الايرادات والمصروفات » وذلك باجراء القيد الآتي :

من حـ / الايرادات والمصروفات	٠٠
الى حـ / الديون المعدومة	٠٠

## القوائم المالية في المهن الحرة

إذا كنا نعد في المنشآت التجارية في نهاية العام القوائم المالية التي تضم :

حـ / المتاجرة ، وحـ / الأرباح والخسائر ، والميزانية . التي تصور نتيجة عمليات المتاجرة والوظائف الأخرى للمنشأة التجارية والآثار المترتبة عليها .

فاننا في المهن الحرة تصور حساباً يطلق عليه حـ / الإيرادات والمصروفات، والميزانية ، بما يتفق مع طبيعة النشاط المهني الذي يقتصر على الحصول على اتعاب عن الخدمات التي تؤدي ، والمصروفات اللازمة لتقديم هذه الخدمات .

غير أن هذه القوائم المالية تختلف في عناصرها تبعاً للقواعد التي تتبع في إعدادها. حيث يمكن اتباع إحدى القواعد الثلاث الآتية :

أولاً - القاعدة النقدية .

ثانياً - قاعدة الاستحقاق أو الإيراد المكتسب .

ثالثاً - القاعدة المختلطة ( أي المشتركة التي تجمع بين القاعدة النقدية وقاعدة الاستحقاق ) .

وستتناول فيما يلي شرح كل قاعدة من هذه القواعد الثلاث من حيث مفهومها وأثرها على القوائم المالية في المهن الحرة .

أولاً - القاعدة النقدية :

تقوم هذه القاعدة على أساس الأخذ بالإيرادات المقبوضة فعلاً والمصروفات المسددة فعلاً .

ويتطلب الأمر مراعاة الاعتبارات الآتية عند تصوير حـ / الإيرادات والمصروفات وفقاً للقاعدة النقدية :

## في الجانب الدائن :

تظهر العناصر الآتية :

- ١ - المقبوضات المحصلة نقداً خلال السنة . سواء كانت خاصة بعمليات السنة الحالية أو السنة السابقة او السنوات القادمة .

## في الجانب المدين :

تظهر العناصر الآتية :

- ١ - المصروفات النقدية المسددة فعلاً خلال العام سواء كانت خاصة بالسنة الحالية او السنة السابقة او السنوات التالية .
- ٢ - استهلاك الاصول الثابتة .
- ٣ - الفائض ( فائض الايرادات على للمصروفات ) .

وتتبع القاعدة النقدية في حالة ضالة حجم النشاط حيث يقتصر صاحب المهنة على استخدام دفتر تحليلي للبنك او الصندوق لاثبات عملياته . ويتضمن الجانب المدين لهذا الدفتر مجموعة من الخانات تثبت فيها المتحصلات النقدية من الأتعاب . ويظهر في الجانب الدائن منه مجموعة من الخانات التحليلية تثبت فيها المدفوعات النقدية .

ويترتب على الأخذ بالقاعدة النقدية ان نعالج الأتعاب على النحو الآتي .

العملية	القيد
١ - استحقاق الأتعاب	لا شيء
٢ - تحصيل الأتعاب	٠٠٠ من ح/ البنك ٠٠٠ الى ح/ الأتعاب

وتعتبر المصروفات المسددة فعلاً خلال العام هي المصروفات التي تخص العام دون اجراء اية تسوية جردية لها .

ويترتب على ما سبق ان يظهر ح/ الايرادات والمصروفات عند اعداده وفقاً للقاعدة النقدية على النحو الآتي :

حـ/ الإيرادات والمصروفات ( وفقا للقاعدة النقدية )

المصروفات المسددة نقدا خلال العام	...	...	...
استهلاك الأصول الثابتة	...		
الفائض ( الى حـ/ رأس المال )	...		
	...		...

كما يترتب على ذلك ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة النقدية على النحو الآتي :

الميزانية ( عند الأخذ بالقاعدة النقدية )

رأس المال	...		الأصول الثابتة		
+ الفائض	...		الأجهزة	...	
	...		- محصن الاستهلاك	...	...
- المسحوبات	...	...			
الخصوم المتداولة			الأصول المتداولة		
امانات للعملاء		...	البنك		...
		...			...

ويلاحظ بالنسبة للميزانية السابقة عند الأخذ بالقاعدة النقدية الملاحظات الآتية :

أولاً - لا يظهر ضمن الأصول المتداولة العناصر الآتية :

١ - حساب العملاء ( ائتاب ) ذلك لأننا لا نحمل العملاء بالائتاب المستحقة عند الأخذ بالأساس النقدي .

٢ - حساب عمليات تحت التنفيذ في أول المدة - ذلك لأنها لا تثبت بالحسابات عند اتباع القاعدة النقدية .

ثانياً - لا يظهر ضمن الأرصدة المدينة الأخرى :

١ - الإيرادات المستحقة - ذلك لأن العبرة تكون بالأتعاب المحصلة فعلاً .

٢ - المصروفات المسددة مقدماً - ذلك لأننا لا نأخذ في الاعتبار شيئاً منها عند اتباع القاعدة النقدية .

ثالثاً - لا يظهر ضمن الخصوم المتداولة :

١ - المصروفات المستحقة - ذلك لأننا لا نثبت إلا المدفوعات النقدية الفعلية .

٢ - الأتعاب المحصلة مقدماً - ذلك لأننا لا نثبت إلا الأتعاب التي تحصل فعلاً خلال العام .

ثانياً - قاعدة الاستحقاق :

وتقوم هذه القاعدة على اساس مبدأ سنوية الحساب او استقلال السنوات ( المالية ) ومقابلة الإيرادات والمصروفات .

ويترتب على اتباع قاعدة الاستحقاق ان نعالج الأتعاب على النحو التالي :

العملية	القيد
١ - استحقاق الأتعاب	٠٠٠ من حـ / العملاء ٠٠٠ الى حـ / الأتعاب
٢ - تحصيل الأتعاب	٠٠٠ من حـ / البنك ٠٠٠ الى حـ / العملاء

ويترتب على ما سبق ان تظهر العناصر الآتية في حساب الإيرادات والمصروفات :

#### في الجانب الدائن من حـ / الإيرادات والمصروفات -

١ - الإيرادات التي تخص العام، سواء حصلت كاملة ام لم تحصل فالعبرة بأتعاب العمليات التي تمت فعلاً خلال السنة.

٢ - قيمة العمليات تحت التنفيذ في آخر العام - وهي العمليات التي بدأ صاحب المهنة في مزاولتها فعلاً أثناء السنة وانفق في سبيل ذلك بعض النفقات ، ولكنها لم تستكمل بعد حتى نهاية العام ومن أجل هذا فان صاحب المهنة لم يستطع اصدار الفواتير الخاصة باتعابه وتحميلها على حـ / العميل .

#### في الجانب المدين من حـ / الإيرادات والمصروفات -

١ - المصروفات التي تخص العام عن عمليات قام بها صاحب المهنة خلال العام .

٢ - استهلاك الأصول الثابتة .

٣ - العمليات تحت التنفيذ في أول المدة . اي اننا نعامل العمليات تحت التنفيذ في أول المدة معاملة حـ / البضاعة تحت التشغيل في أول المدة حيث يقفل هذا الحساب في الجانب المدين من حـ / التشغيل . ونعامل حساب عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة نفس المعاملة التي يعامل بها حـ / بضاعة تحت التشغيل في آخر المدة ، اي انه يظهر في جانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات ، ثم نرصد حـ / الإيرادات والمصروفات .

ثم تجري التسويات الجردية بالنسبة للمصروفات لتحميل الإيرادات في كل سنة بالمصروفات الخاصة بتلك السنة .

ويظهر فائض الإيرادات على المصروفات كمتمم حسابي في الجانب المدين من حـ / الإيرادات والمصروفات .



و يترتب على هذا ان يظهر حـ / الايرادات والمصروفات عند الاخذ بقاعدة  
الاستحقاق على الصورة الآتية:

حـ / الايرادات والمصروفات ( مبدأ الاستحقاق )

المصروفات الخاصة بعمليات	...	الائتباب والإيرادات	...
قام بها صاحب المهنة خلال السنة		الخاصة بعمليات تمت خلال السنة .	
الاستهلاك للأصول الثابتة .	...	عمليات تحت التنفيذ	...
عمليات تحت التنفيذ	...	في أول المدة .	
فائض ، الإيرادات على المصروفات	...	في آخر المدة .	
( إلى حـ / رأس المال )			
	...		...

ويرتب على الأخذ بمبدأ الاستحقاق أن تظهر الميزانية على الصورة الآتية :

الميزانية	الاصول	الميزانية	الخصوم
الاصول الثابتة		رأس المال	٠٠٠
اجهزة	٠٠٠	+ الفائض	٠٠٠
- محصل الاستهلاك	٠٠٠		٠٠٠
الأثاث	٠٠٠	- المسحوبات	٠٠٠
- محصل الاستهلاك	٠٠٠		٠٠٠
الاصول المتداولة		الخصوم المتداولة	
عملاء	٠٠٠	امانات للعملاء	٠٠٠
بنك	٠٠٠		
عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .	٠٠٠	مصرفات مستحقة	٠٠٠
		اتعاب محصلة مقدماً	٠٠٠
ارصدة مدينة اخرى	٠٠٠		٠٠٠
مصرفات مدفوعة مقدماً	٠٠٠		
اتعاب مستحقة	٠٠٠		٠٠٠
			٠٠٠

مثال -

فما يلي البيانات التي قدمت اليك عن نشاط احد الأطباء عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩ ( الأرقام بالجنيهات ) :

أولاً - مصرفات مزاوله النشاط سلدت خلال سنة - ١٩ :

مرتبات	٥٠,٠٠٠	ليرة
والمرتبات المستحقة	٦,٠٠٠	
- ايجار	٤٠,٠٠٠	
والايجار المقدم	٢٠,٠٠٠	
- مصرفات عمومية	٢٠,٠٠٠	
والمصرفات العمومية المستحقة	٢,٠٠٠	
- مصرفات السيارة	٥,٠٠٠	

ثانياً - اتعاب مزاوله المهنة ( حصلت خلال - ١٩ :

٨٠,٠٠٠	اتعاب الفحص في العيادة
٤٠,٠٠٠	اتعاب الفحص خارج العيادة
١٨٠,٠٠٠	اتعاب اجراء عمليات جراحية
٢٠,٠٠٠	مقدم اتعاب عمليات جراحية

ثالثاً - ارصدة حسابات اخرى :

٦٠٠,٠٠٠	الاثاث (اشترى في ١/١ - ١٩)
٢٠٠,٠٠٠	السيارة (اشترت في ١/١ - ١٩)
٣٠٠,٠٠٠	البنك
٥٠,٠٠٠	سحوبات
٨٦٠,٠٠٠	رأس المال
٨٥,٠٠٠	أمانات العملاء

وإذا كان الاثاث يستهلك بمعدل ١٠٪ قسط ثابت ، وإذا كانت السيارة تستهلك بمعدل ٢٠٪ قسط ثابت، وإذا كانت هناك اتعاب عمليات جراحية مستحقة تبلغ ١٠,٠٠٠ ليرة.

فإن حـ / الايرادات والمصروفات وفقاً للقاعدة النقدية يظهر على النحو

الآتي :

حـ / الايرادات والمصروفات ( وفقاً للقاعدة النقدية )

٨٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب الفحص في العيادة	٥٠ ٠٠٠	إلى حـ / المرتبات
٤٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب الفحص خارج العيادة	٤٠ ٠٠٠	إلى حـ / الايجار
١٨٠ ٠٠٠	من حـ / اتعاب اجراء العمليات الجراحية	٢٠ ٠٠٠	إلى حـ / مصروفات عمومية
٢٠ ٠٠٠	من حـ / مقدم اتعاب العمليات الجراحية .	٥ ٠٠٠	إلى حـ / مصروفات السيارة
		٦٠ ٠٠٠	إلى حـ / استهلاك الاثاث
		٤٠ ٠٠٠	إلى حـ / استهلاك السيارة
		١٠٥ ٠٠٠	الفاتض ( إلى حـ/رأس المال)
٣٢٠ ٠٠٠		٣٢٠ ٠٠٠	

وتظهر الميزانية عند اتباع القاعدة النقدية على النحو الآتي :

**الميزانية ( عند اتباع القاعدة النقدية )**

رأس المال	٨٦٠,٠٠٠		الأصول الثابتة		
+ الفائض	١٠٥,٠٠٠		اثاث	٦٠٠,٠٠٠	
	٩٦٥,٠٠٠		-خصص الاستهلاك	٦٠,٠٠٠	٥٤٠,٠٠٠
- المسحوبات	٥٠,٠٠٠	٩١٥,٠٠٠	سيارة	٢٠٠,٠٠٠	
			-خصص استهلاك	٤٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
					٧٠٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة					
إعانات العملاء		٨٥,٠٠٠	الأصول المتداولة		
			البنك		٣٠٠,٠٠٠
		١,٠٠٠,٠٠٠			١,٠٠٠,٠٠٠

ثانياً - عند اتباع مبدأ الاستحقاق :

حـ / الإيرادات والمصروفات وفقاً ( لمبدأ الاستحقاق )

المرتبات			
اتعاب فحص في العيادة	٨٠,٠٠٠		
اتعاب فحص خارج العيادة	٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	
عمليات جراحية	١٩٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	٥٦,٠٠٠
الإيجار			
مسدد نقداً		٤٠,٠٠٠	
- المقدم		٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مصروفات عمومية			
مسدد نقداً		٢٠,٠٠٠	
+ المستحق		٢,٠٠٠	٢٢,٠٠٠
مصروفات السيارة			٥,٠٠٠
الاستهلاك			
الأثاث			٦٠,٠٠٠
السيارة			٤٠,٠٠٠
الى حـ / راس المال ( الفائض )			١٠٧,٠٠٠
	٣١٠,٠٠٠		٣١٠,٠٠٠



٢ - بالنسبة للمصروفات - تكون العبرة بالمصروفات التي تخص الفترة اخذاً بقاعدة الاستحقاق .

وعند اعداد الحسابات الختامية وفقاً للقاعدة المختلطة فاننا نصور الحسابين الاتيين :

١ - حساب الايرادات والمصروفات ( وفقاً لقاعدة الاستحقاق ) على النحو الذي سبق شرحه .

٢ - حساب المقبوضات والمصروفات .

ونظراً لأنه عند الأخذ بالمقبوضات الفعلية ينبغي ان نستبعد الرصيد المدين للعملاء في آخر المدة وهو الحساب الذي يمثل ائعاباً مستحقة لم تحصل بعد . فاننا نثبت القيد الآتي :

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات

٠٠٠ الى حـ / يخصص عملاء آخر المدة

تكوين يخصص يعادل ١٠٠٪ من رصيد العملاء في آخر العام .

ونظراً لأن العمليات تحت التنفيذ في آخر العام ( التي تظهر في الجانب الدائن من حـ / الايرادات والمصروفات ) ، تمثل ايرادات مستحقة ولكنها لم تحصل بعد .

ونظراً لأنه يجب استبعاد هذا الرصيد عند الأخذ بمبدأ المقبوضات النقدية ، فاننا نستبعده عن طريق اثبات القيد الآتي .

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات

٠٠٠ الى حـ / يخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر العام

تكوين يخصص يعادل ١٠٠٪ من رصيد عمليات تحت التنفيذ في آخر العام

ويلاحظ انه عند اتباع القاعدة المختلطة فإن مخصص عملاء آخر المدة يصبح مخصص عملاء أول المدة في السنة التالية .

كما ان رصيد مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة يصبح مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة التالية .

ويترب على ما سبق اننا سوف نجد الحسابات الآتية بدفتر الاستاذ .

البيان	ارصدة دائنة	ارصدة مدينة
مخصص عملاء اول المدة .	٠٠٠	
مخصص عمليات تحت التنفيذ	٠٠٠	
في أول المدة .		
العملاء ( رصيد آخر المدة )		٠٠٠
عمليات تحت التنفيذ في		٠٠٠
أول المدة .		
وسوف نقدر العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .		

وفي هذه الحالة فاننا عند تصوير حـ / الايرادات والمصروفات نجري القيدين الآتين :

٠٠٠ من حـ / إيرادات ومصروفات .  
 ٠٠٠ الى حـ / عمليات تحت التنفيذ في اول المدة  
اقبال حـ / عمليات تحت التنفيذ اول المدة بحساب الايرادات والمصروفات .

٠٠٠ من حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .  
 ٠٠٠ الى حـ / الايرادات والمصروفات .  
اثبات قيمة العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .



وينبغي اثبات القيود الآتية لتصوير حـ / المقبوضات والمصروفات .

٠٠٠ من حـ / الايرادات والمصروفات .

٠٠٠ الى حـ / المقبوضات والمصروفات .

تحويل فائض الايرادات على المصروفات الى الجانب الدائن من حـ / المقبوضات والمصروفات .

٠٠٠ من حـ / المقبوضات والمصروفات

الى مذكورين :

٠٠٠ حـ / مخصص عملاء آخر المدة .

٠٠٠ حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة .

اقفال الحسابين المذكورين في الجانب المدين من حـ / المقبوضات والمصروفات .

من مذكورين :

٠٠٠ حـ / مخصص عملاء اول المدة

٠٠٠ حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ او المدة .

٠٠٠ الى حـ / المقبوضات والمصروفات .

اثبات مخصصات أول المدة في الجانب الدائن من حـ / المقبوضات والمصروفات .

ويترتب على ترحيل هذه القيود ان يظهر كل من حـ / الايرادات والمصروفات ( وفقاً لقاعدة الاستحقاق ) وحـ / المقبوضات والمصروفات ( وفقاً للقاعدة المختلطة ) على النحو الآتي :

ح / الإيرادات والمصروفات ( وفقاً لقاعدة الاستحقاق ) .

...	الى ح / عمليات تحت التنفيذ في أول المدة .	...	من ح / الاتعاب ( عن العمليات التي تمت خلال العام ) .
...	الى ح / المصروفات (التي تخص العام) .	...	من ح / عمليات تحت التنفيذ آخر المدة .
...	الى ح / الاستهلاك .	...	
...	الى ح / المقبوضات والمصروفات ( الفائض ) .	...	
...		...	

ويظهر ح / المقبوضات والمصروفات على النحو الآتي :

ح / المقبوضات والمصروفات ( وفقاً للطريقة المختلطة )

...	الى ح / يخص عملاء آخر المدة .	...	من ح / الإيرادات والمصروفات ( الفائض ) .
...	الى ح / يخص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة .	...	من ح / يخص عملاء أول المدة .
...	الى ح / رأس المال ( الفائض الجديد ) .	...	من ح / يخص عمليات تحت التنفيذ أول المدة .
...		...	

ويترتب على ما سبق ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة المختلطة على الصورة المتعارف عليها عند الأخذ بقاعدة الاستحقاق مع مراعاة الفروق الآتية :

١ - يظهر رصيد حـ / العملاء في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية ثم يطرح منه طرحاً شكلياً مخصص عملاء آخر المدة بكامل قيمة رصيد العملاء في آخر المدة .

٢ - ويظهر رصيد حـ / عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية ، ويطرح منه طرحاً شكلياً مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بكامل قيمة تلك العمليات .

٣ - يظهر في جانب الخصوم من الميزانية رصيد حـ / المقبوضات والمصروفات بعد رأس المال .

ويترتب على كل ما سبق ان تظهر الميزانية عند الأخذ بالقاعدة المختلطة على النحو الآتي :

### الميزانية في ١٩٨١ / ١٢ / ٣١

رأس المال	...		أصول ثابتة		
+ الرصيد الدائن لحساب	...		الأثاث والتركيبات	...	
المقبوضات والمصرفات	...		- مجمع الاستهلاك	...	..
- المسحوبات	...	...	الأصول المتداولة		
			العملاء ( آخر المدة )	...	
			- محصن العملاء آخر المدة	...	...
التقصير المتداولة			عمليات تحت التنفيذ آخر	...	
امانات للعملاء		...	المدة	...	
			- محصن عمليات تحت	...	
مصرفات مستحقة		...	التنفيذ في آخر المدة		...
			ارصدة مدينة أخرى		
			مصرفات مدفوعة مقدماً		...
		...			...

مثال ( ١ )

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المهندسين ، وذلك عن السنة المنتهية في ١٩٨١ / ١٢ / ٣١ ( الأرقام بالليرات ) :

أولاً : أتعاب محصلة خلال سنة ١٩٨١  
١١٤ ٠٠٠  
أتعاب تصميم واشراف

ثانياً: مدفوعات خلال سنة ١٩٨١ :

المرتبات	٢٨ ٠٠٠
الايجار	٢٤ ٠٠٠
مصرفات عمومية	١٥ ٠٠٠
ادوات كتابية ومطبوعات	١٢ ٠٠٠

ثالثاً : ارصدة بعض الحسابات في ٣١/١٢/ ١٩٨١ :

أجهزة	٢٠ ٠٠٠
أثاث	١٠ ٠٠٠
عملاء/ اتعاب	١٠ ٠٠٠
مدفوعات نيابة عن العملاء	٨ ٠٠٠
البنك/ مكتب	٧ ٠٠٠
البنك/ عملاء	٥ ٠٠٠
امانات للعملاء	٥ ٠٠٠
رأس المال	٤٠ ٠٠٠
مسحوبات	٢٠ ٠٠٠

فاذا تبين لك عند الجرد في ٣١/١٢/ ١٩٨١ المعلومات الآتية :

- ١ - تبلغ الأتعاب المستحقة ١٧ ٠٠٠ ليرة
- ٢ - تبلغ المرتبات المستحقة ٢ ٠٠٠ ليرة
- ٣ - يبلغ الايجار المسدد مقدماً ١٢ ٠٠٠ ليرة
- ٤ - بقيت ادوات كتابية ومطبوعات قدرت بمبلغ ٣ ٠٠٠ ليرة
- ٥ - تستهلك الأجهزة بنسبة ٢٠٪ من الرصيد والأثاث بنسبة ١٠٪ من الرصيد .

والمطلوب :

تصوير القوائم المالية الآتية :

أولاً : حساب الايرادات والمصرفات ( وفقاً لقاعدة الاستحقاق ) وذلك عن السنة

المنتهية في ٣١/١٢/ ١٩٨١ .

ثانياً : الميزانية في ذلك التاريخ .

**حـ / الإيرادات والمصروفات**  
**عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٨١**

من حـ / الانعاب	الى حـ / المرتبات	
المحصل ١١٤ ٠٠٠	المسدد ٢٨ ٠٠٠	
+ المستحق ١٧ ٠٠٠	+ المستحق ٢ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
١٣١ ٠٠٠		
	الى حـ / الايجار	
	المسدد ٢٤ ٠٠٠	
	- المسدد مقدما ١٢ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
	الى حـ / مصروفات عمومية	١٥ ٠٠٠
	الى حـ / الأدوات والمطبوعات	
	المسدد ١٢ ٠٠٠	
	- باقئ في آخر المدة . ٣ ٠٠٠	٩ ٠٠٠
		٦٦ ٠٠٠
	الى حـ / الاستهلاك	
	الأجهزة ٤ ٠٠٠	
	الأثاث ١ ٠٠٠	
	الى حـ / رأس المال	٦٠ ٠٠٠
	( فائض الإيرادات	
	على المصروفات )	
١٣١ ٠٠٠		١٣١ ٠٠٠

## الميزانية في ٣١/١٢/١٩٨١

الأصول الثابتة		الخصوم الثابتة	
٢٠ ٠٠٠	اجهزة	٤٠ ٠٠٠	رأس المال
٤ ٠٠٠	- استهلاك	٦٠ ٠٠٠	+ فائض الأرباح
			على المصروفات
		١٠٠ ٠٠٠	
١٠ ٠٠٠	أثاث	٢٠ ٠٠٠	- مسحوبات
١ ٠٠٠	- استهلاك	٨٠ ٠٠٠	
٩ ٠٠٠			
٢٥ ٠٠٠			
الأصول المتداولة		الخصوم المتداولة	
١٠ ٠٠٠	عملاء/ اتعاب	٥ ٠٠٠	أمانات للعملاء
٨ ٠٠٠	مدفوعات نيابة عن	٢ ٠٠٠	مرتبات مستحقة
	العملاء		
٧ ٠٠٠	البنك/ مكتب		
٥ ٠٠٠	البنك/ عملاء		
٣ ٠٠٠	ادوات ومطبوعات		
٣٣ ٠٠٠			
أرصدة مدينة أخرى			
١٧ ٠٠٠	اتعاب مستحقة		
١٢ ٠٠٠	إيجار مقدم		
٢٩ ٠٠٠			
		٨٧ ٠٠٠	
		٨٧ ٠٠٠	

مثال ( ٢ ) :

فيما يلي الارصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر احد المحاسبين  
عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ - ١٩ :

منه	له	البيان
٣ ٠٠٠		عمليات تحت التنفيذ في ١ / ١
	٣ ٠٠٠	خصص عمليات تحت التنفيذ في ١ / ١
٦ ٠٠٠		العملاء
	٤ ٠٠٠	خصص العملاء في ١ / ١
١٥ ٠٠٠		المرتببات
١٢ ٠٠٠		الايجار
١٠ ٠٠٠		ادوات ومطبوعات
	٦٧ ٠٠٠	الاتعاب
٣٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	الاثاث ، وخصص استهلاك الاثاث
٩ ٠٠٠		البنك
	٢٨ ٠٠٠	رأس المال
٢٠ ٠٠٠		مسحوبات
١٠٥ ٠٠٠	١٠٥ ٠٠٠	

وقد تبين لك عند الجرد في آخر العام :

- ١ - ان حساب الاتعاب يتضمن مبلغ ٢٠٠٠ ليرة أتعاب محصلة مقدماً عن خدمات لم يبدأ المحاسب مباشرتها بعد.
- ٢ - قدرت العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بمبلغ ٥٠٠٠ ليرة.



- ٣ - يبلغ الايجار المسدد مقدماً ٣٠٠٠ جنيه  
 ٤ - يستهلك الاثاث بمعدل ١٠٪ سنوياً ( قسطنابت ) .  
 ٥ - قدرت الادوات المتبقية في آخر المدة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه .  
 والمطلوب : -

- ١ - تصوير حساب اليرادات والمصروفات وفقاً لقاعدة الاستحقاق  
 ٢ - تصوير الميزانية في ٣١/١٢ - ١٩  
 ٣ - تصوير حساب المقبوضات والمصروفات وفقاً للقاعدة المختلطة  
 ٤ - تصوير حساب الميزانية في ٣١/١٢ - ١٩ .  
 الحل : عند اتباع قاعدة الاستحقاق :

حـ / اليرادات والمصروفات  
 عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨١

٣ ٠٠٠	الى حـ / عمليات تحت	٦٥ ٠٠٠	من حـ / الأتعاب
	التنفيذ في ١/١	٦٧ ٠٠٠	رصيد الحساب
١٥ ٠٠٠	الى حـ / المرتبات	٢ ٠٠٠ -	أتعاب محصلة مقدماً
٩ ٠٠٠	الى حـ / الايجار	٥ ٠٠٠	من حـ / عمليات
	١٢ المسدد نقداً		تحت التنفيذ
	٣ - مقدم		في ٣١/١٢
٦ ٠٠٠	الى حـ / الادوات		
	١٠ المسدد نقداً		
	٤ - باقي في آخر المدة		
٣ ٠٠٠	الى حـ / استهلاك الاثاث		
٣٤ ٠٠٠	الى حـ / المقبوضات والمصروفات		
٧٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	

ملاحظات على حساب الإيرادات والمصروفات :

أولاً : تضمن الجانب المدين منه حـ / الإيرادات والمصروفات العناصر التالية :

١ - حـ / عمليات تحت التنفيذ في أول المدة الذي يمثل القيمة المقدرة للأعمال التي كان صاحب المهنة قد قام بها في خلال السنة السابقة ، ولكنها لم تكن قد تمت حتى بداية السنة الحالية .

٢ - المصروفات النقدية التي تخص السنة الحالية عن عمليات تمت خلال العام بعد استبعاد المصروفات المسددة مقدماً ، وبعد اضافة المصروفات المستحقة .

٣ - عبء استهلاك الأصول الثابتة .

ثانياً : تضمن الجانب الدائن منه حـ / الإيرادات والمصروفات العنصرين الآتيين :

١ - الائتباب التي تخص السنة الحالية عن العمليات التي تخص العام ، دون الائتباب المحصلة مقدماً .

٢ - القيمة المقدرة لعمليات تحت التنفيذ في آخر المدة التي تمثل الأعمال التي بدأها صاحب المهنة ، ولكنها لم تتم حتى نهاية العام .

ويظهر الرصيد الدائن لحساب الإيرادات والمصروفات الذي يمثل فائض الإيرادات على المصروفات في الجانب المدين .

ويرحل الى حساب رأس المال عند الأخذ بمبدأ الاستحقاق .

أو يرحل الى حساب المقبوضات والمصروفات عند الأخذ بالقاعدة المختلطة .

## وعند اتباع القاعدة المختلطة :

يتم تصوير حساب الإيرادات والمصروفات على النحو الذي سبقت الإشارة إليه عند قاعدة الاستحقاق، ثم يتم تصوير حساب المقبوضات والمصروفات، والميزانية وذلك على النحو الآتي:

### ح / المقبوضات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/١٩٨١

٥ ٠٠٠	الى ح / يخصص عمليات	٣٤ ٠٠٠	من ح / الإيرادات والمصروفات
	تحت التنفيذ في ١٢/٣١/		
٦ ٠٠٠	الى ح / يخصص العملاء	٣ ٠٠٠	من ح / يخصص عمليات تحت
	في ١٢/٣١/		التنفيذ في ١/١/
٣٠ ٠٠٠	الى ح / رأس المال	٤ ٠٠٠	من ح / يخصص العملاء
	( الفائض )		في ١/١/
<u>٤١ ٠٠٠</u>		<u>٤١ ٠٠٠</u>	

وقد تم تصوير حساب المقبوضات والمصروفات نتيجة اثبات القيود الآتية :

٣٤ ٠٠٠	من ح / الإيرادات والمصروفات
٣٤ ٠٠٠	الى ح / المقبوضات والمصروفات
	ترحيل رصيد حساب الإيرادات والمصروفات
	الى حساب المقبوضات والمصروفات

من حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة	٣ ٠٠٠
من حـ / مخصص العملاء في أول المدة	٤ ٠٠٠
الى حـ / المقبوضات والمصروفات	٧ ٠٠٠
اقفال حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في أول المدة وحـ / مخصص العملاء في أول المدة في الجانب الدائن من حـ / الايرادات والمصروفات.	
من حـ / المقبوضات والمصروفات	١١ ٠٠٠
الى حـ / مخصص عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة	٥ ٠٠٠
الى حـ / مخصص العملاء في آخر المدة	٦ ٠٠٠
تحميل حـ / المقبوضات والمصروفات بمخصصات آخر المدة	

ويلاحظ ان مخصص العملاء في آخر المدة وقدره ٦٠٠٠ ليرة يظهر مطروحاً طرْحاً شكلياً من حـ / العملاء في آخر المدة وقدره ٦٠٠٠ ليرة في جانب الأصول من الميزانية .

كما ان مخصص العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة وقدره ٥٠٠٠ ليرة يظهر مطروحاً طرْحاً من عمليات تحت التنفيذ في آخر المدة في جانب الأصول من الميزانية .

عند اتباع القاعدة المختلطة :

الميزانية في ١٢/٣١ / ١٩

الخصوم الثابتة		الأصول الثابتة	
رأس المال	٧٨ ٠٠٠	الأثاث	٣٠ ٠٠٠
+ الفائض	٣٠ ٠٠٠	مخصص الاستهلاك	٦ ٠٠٠
	<u>٥٨ ٠٠٠</u>		<u>٢٤ ٠٠٠</u>
		الأصول المتداولة	
- المسحوبات	٢٠ ٠٠٠		
	<u>٣٨ ٠٠٠</u>	العملاء	٦ ٠٠٠
		- مخصص العملاء	٦ ٠٠٠
			<u>١٠٠</u>
الخصوم المتداولة		عمليات تحت التنفيذ في	٥ ٠٠٠
أتعاب محصلة مقدماً	٢ ٠٠٠	آخر المدة .	
		- مخصص عمليات	٥ ٠٠٠
		تحت التنفيذ آخر المدة	
			<u>١٣ ٠٠٠</u>
		البنك	٩ ٠٠٠
		أدوات	٤ ٠٠٠
			<u>١٣ ٠٠٠</u>
		أرصدة مدينة أخرى	
		إيجار مقدم	٣ ٠٠٠
			<u>٤٠ ٠٠٠</u>
	<u>٤٠ ٠٠٠</u>		<u>٤٠ ٠٠٠</u>

مثال ٣ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين في لبنان عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ :-

ليرة

٢٠,٠٠٠	- رصيد حساب مخصص العمليات تحت التنفيذ
	في ٨٢/١/١
٤٠,٠٠٠	- قدرت العمليات تحت التنفيذ في ١٩٨٢/١٢/٣١
٣٠,٠٠٠	- رصيد مخصص العملاء في ١٩٨٢/١/١
٦٠,٠٠٠	- رصيد حساب العملاء في ١٩٨٢/١٢/٣١

فاذا علمت :-

٢٥٠,٠٠٠	١ - ان المصروفات الادارية التي تخص السنة تبلغ
٢٤٠,٠٠٠	وأن المسدد منها خلال العام
٣٠٠,٠٠٠	٢ - بلغت مشتريات الاجهزة والآلات
	الحاسبة في ٨٢/١/١
٣٠,٠٠٠	ويبلغ قسط اهلاكها السنوي
	٣ - بلغت الاتعاب المستحقة عن سنة ٨٢
٤٦٠,٠٠٠	من واقع دفتر يومية الاتعاب
	٤ - فيما يلي ارصدة باقي حسابات دفتر الاستاذ
	في ١٩٨٢/١٢/٣١ :
٣٠٠,٠٠	الاثاث
٥٠,٠٠٠	البنك
٢١٠,٠٠٠	رأس المال
٧٠,٠٠٠	المسحوبات
٢٠,٠٠٠	مخصص استهلاك الاجهزة والآلات ( في أول المدة )

فالمطلوب : -

اعداد القوائم المالية الآتية : -

- ١ - حساب الإيرادات والمصروفات باتباع قاعدة الاستحقاق عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
- ٢ - حساب المقبوضات والمصروفات باتباع القاعدة المختلطة عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
- ٣ - الميزانية في ١٩٨٢/١٢/٣١ ( بعد اتباع القاعدة المختلطة ) .

### ح / الإيرادات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١

٢٠,٠٠٠ الى ح / عمليات تحت التنفيذ	٤٦٠,٠٠٠ من ح / الأتعاب
أول المدة	٤٠,٠٠٠ من ح / عمليات تحت التنفيذ آخر المدة
٢٥٠,٠٠٠ الى ح / مصروفات إدارية وعمومية	
٣٠,٠٠٠ الى ح / استهلاك اثاث	
٢٠٠,٠٠٠ الى ح / المقبوضات والمصروفات	
٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

### ح / المقبوضات والمصروفات

عن السنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١

٤٠,٠٠٠ الى ح / خصص عمليات تحت التنفيذ آخر المدة	٢٠٠,٠٠٠ من ح / الإيرادات والمصروفات
٦٠,٠٠٠ الى ح / خصص عملاء آخر المدة	٢٠,٠٠٠ من ح / خصص عمليات تحت التنفيذ أول المدة
١٥٠,٠٠٠ الى ح / رأس المال	٣٠,٠٠٠ من ح / خصص عملاء أول المدة
(فائض المقبوضات على المدفوعات)	
٢٥٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠

**الميزانية**  
**في ٣١/١٢/٨١**

<u>الخصوم الثابتة</u>		<u>الأصول الثابتة</u>	
رأس المال	٢١٠,٠٠٠	الأثاث	٣٠٠,٠٠٠
+ فائض المقبوضات	١٥٠,٠٠٠	- خصص استهلاك	٥٠,٠٠٠
على المصروفات		الأثاث	٢٥٠,٠٠٠
	٣٦٠,٠٠٠		
- مسحوبات	٧٠,٠٠٠		
	٢٩٠,٠٠٠		
<u>الخصوم المتداولة</u>		<u>الأصول المتداولة</u>	
مصرفات مستحقة	١٠,٠٠٠	العملاء	٦٠,٠٠٠
		- خصص العملاء	٦٠,٠٠٠
		آخر المدة	٠٠٠
		عمليات تحت التنفيذ	٤٠,٠٠٠
		- خصص عمليات	٤٠,٠٠٠
		تحت التنفيذ آخر المدة	٠٠٠
		بنك	٥٠,٠٠٠
	٣٠٠,٠٠٠		٣٠٠,٠٠٠



مثال ( ٤ ) :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر احد المحامين عن السنة المنتهية في ١٩٨١ / ١٢ / ٣١ بعد استخراج الربح المكتسب بالليرات .

ارصدة مدينة	ارصدة دائنة	
٩ ٠٠٠		أثاث (بعد خصم الاستهلاك)
٥٠ ٠٠٠		عملاء
	١٠ ٠٠٠	مخصص عمليات تحت التنفيذ في ١ / ١
٢٠ ٠٠٠		عمليات تحت التنفيذ في ٨١ / ١٢ / ٣١
	٤٠ ٠٠٠	مخصص عملاء في ١٩٨١ / ١ / ١
١٥ ٠٠٠		نقدية بالبنك
١ ٠٠٠		مطبوعات باقية
	٣٥ ٠٠٠	مسحوبات
	٣٠ ٠٠٠	رأس المال
	٦٠ ٠٠٠	الرصيد الدائن لحساب الايرادات والمصروفات

والمطلوب :

استخدام تلك البيانات لتصوير القوائم الآتية باتباع القاعدة المختلطة:

١ - قائمة المقبوضات والمصروفات عن السنة المنتهية في ١٩٨١ / ١٢ / ٣١ .

٢ - تصوير الميزانية في ذلك التاريخ .

الحل : أولاً : تصوير حساب المقروضات والمصرفيات وفقاً للقاعدة  
المختلطة :

ح / المقروضات والمصرفيات			
من السنة المنتهية في ٢٩/١٢/١٩٨١			
من ح / الإيرادات والمصرفيات	٦٠ ٠٠٠	ح / خصص صدمات	٧٠ ٠٠٠
من ح / خصص صدمات	١٠ ٠٠٠	٨١/١٢/٣١ تحت التنفيذ	
تحت التنفيذ في ٨١/١/٨١		الى ح / خصص العملاء	٥٠ ٠٠٠
من ح / خصص العملاء في ٨١/١/٨١	٤٠ ٠٠٠	في ٨١/١٢/٣١	
		الى ح / رأس المال	٤٠ ٠٠٠
		( الفاوض )	
			٦١٠٠٠٠
			١١٠٠٠٠

ثانياً : تصوير الميزانية عند اتباع القاعدة المختلطة : .

الميزانية في ١٢/٣١/١٩٨١

الأصول الثابتة		الخصوم الثابتة	
٩ ٠٠٠	اثاث	٢٠ ٠٠٠	رأس المال
		٤٠ ٠٠٠	+ فائض المقبوضات
			علل المصروفات
الأصول المتداولة			
٥٠ ٠٠٠	عملاء	٦٠ ٠٠٠	
٥٠ ٠٠٠	- تخصص العملاء	٣٥ ٠٠٠	- المسحوبات
	في آخر المدة	٢٥ ٠٠٠	
٢٠ ٠٠٠	عمليات تحت		
	التنفيذ ١٢/٣١		
٢٠ ٠٠٠	- تخصص عمليات		
	تحت التنفيذ في آخر المدة.		
١٥ ٠٠٠	نقدية بالبنك		
١ ٠٠٠	مطبوعات باقية		
٢٥ ٠٠٠		٢٥ ٠٠٠	

مثال ( ٥ ) :

فيما يلي بعض الأرصدة التي قدمها اليك احد المهندسين عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ بعد تصوير حساب الايرادات والمصروفات (وفقاً لمبدأ الاستحقاق ) عن تلك السنة « الأرقام بالليرة اللبنانية » :

٥٠٠ ٠٠٠	رصيد حساب الايرادات والمصروفات ( رصيد دائن )
٣٠ ٠٠٠	مخصص العمليات تحت التنفيذ في ٨٢/١/١
٧٠ ٠٠٠	مخصص العملاء في ٨٢/١/١
٩٠ ٠٠٠	حساب العملاء في ١٩٨٢/١٢/٣١
٦٠ ٠٠٠	قدرت العمليات تحت التنفيذ في ١٢/٣١ بمبلغ

والمطلوب : -

تصوير حساب المقبوضات والمصروفات لمكتب المهندس وذلك عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

الحل

حـ / المقبوضات والمصروفات  
عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١

٦٠ ٠٠٠	الى حـ / مخصص العمليات تحت التنفيذ ١٢/٣١	٥٠٠ ٠٠٠	رصيد حساب الايرادات والمصروفات
٩٠ ٠٠٠	الى حـ / مخصص العملاء ١٢/٣١	٣٠ ٠٠٠	من حـ / مخصص العمليات تحت التنفيذ في ١/١
٤٥٠ ٠٠٠	فائض الايرادات على المصروفات ( رصيد دائن )	٧٠ ٠٠٠	من حـ / مخصص العملاء في ١/١
٦٠٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠	

## تقارير

تقري ( ١ )

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر احد المهندسين عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩ :

البيان	له	منه
أتعاب	٨٥ ٠٠٠	
مرتبات		٢٥ ٠٠٠
ادوات		٢ ٢٠٠
ايجار		٨ ٨٠٠
أثاث يخص استهلاك الأثاث	٣ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
بنك		٧ ٠٠٠
رأس مال	١٣ ٠٠٠	
مسحوبات		٣٥ ٠٠٠
عمليات تحت التنفيذ في ١/١/١٩٨١		٣ ٠٠٠
العملاء		٦ ٠٠٠
خصص العملاء في ١/١/١٩٨١	١ ٠٠٠	
	<u>١٠٢ ٠٠٠</u>	<u>١٠٢ ٠٠٠</u>

وقد تبين لك عند الجرد في آخر العام :

١ - يتضمن حساب الاتعاب مبلغ ١٥٠٠ جنيه محصلة مقدماً من خدمات لم يبدأ المكتب مباشرتها .

٢ - قدرت العمليات تحت التنفيذ في آخر المدة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه

٣ - يبلغ الايجار المسدد مقدماً ٨٠٠ جنيه

- ٤ - تقدر الأدوات المتبقية في آخر العام بمبلغ ٢٠٠ جنيه.  
٥ - يستهلك الاثاث بمعدل ١٠٪ سنوياً ( قسط ثابت )  
٦ - تقرر جعل مخصص العملاء بحيث يصبح ٢٠٠٠ جنيه.

#### والمطلوب:

١ - تصوير حساب الإيرادات والمصروفات وفقاً لقاعدة الاستحقاق.

٢ - تصوير الميزانية في ٣١/١٢/١٩٨١ -

تمرين ٢ :

فيما يلي الأرصدة التي ظهرت بميزان المراجعة المستخرج من دفاتر أحد المحامين ،  
وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨١ :

البيان	له	منه
المصروفات العمومية		١٠٠٠٠
أثاث		٦٠٠٠٠
مدفوعات نيابة عن العملاء		٦٠٠٠
إيجار		١٠٠٠٠
مرتبات		٣٥٠٠٠
بنك / مكتب		٨٠٠٠
بنك / عملاء		١٥٠٠٠
عملاء / اتعاب		١٤٠٠٠
مسحوبات		٣٠٠٠٠
أتعاب	٩٠٠٠٠	
امانات للعملاء	١٥٠٠٠	
مخصص استهلاك الأثاث	٢٤٠٠٠	
رأس المال	٥٩٠٠٠	
	<u>١٨٨٠٠٠</u>	<u>١٨٨٠٠٠</u>

فاذا تبين لك عند الجرد :

- ١ - بلغت الأتعاب المحصلة مقدماً عن عمليات تمت خلال العام ١٠ ٠٠٠
- ٢ - بلغت المصروفات العمومية المستحقة ٤٠٠٠ .
- ٣ - بلغت المرتبات المسددة مقدماً ٥٠٠٠ .
- ٤ - تقرر اعدام دين يبلغ ٤٠٠٠ على احد العملاء .
- ٥ - يستهلك الأثاث بنسبة ١٠٪ قسماً ثابت .
- ٦ - قدرت العمليات التي بدأها المحامي خلال العام ، لكنها لم تتم حتى نهاية العام بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ .

والمطلوب :

اولاً : تصوير حساب الايرادات والمصروفات وحساب المقبوضات والمصروفات عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩ عند اتباع القاعدة المختلطة ، والميزانية في ذلك التاريخ .

تمرين ٣ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ / ١٩٧٦ :

- بلغ رصيد حساب مخصص العملاء في ١٢/٣١ / ٧٥ ٥,٠٠٠ ليرة
- بلغ رصيد حساب العملاء في ١٢/٣١ / ٧٦ ٨,٠٠٠ ليرة
- تبين انه ليس من الممكن تحصيل ارصدة بعض العملاء قيمتها ١,٥٠٠ ليرة
- الايجار الشهري للمكتب ٥٠٠ ليرة
- والايجار المسدد خلال السنة ٨ ٠٠٠ ليرة
- بلغت المهاييا المسددة ١٣ ٠٠٠ ليرة
- والمهاييا المستحقة ٣ ٠٠٠ ليرة

- بلغت اتعاب المكتب من واقع دفتر يومية الاتعاب ٢٩ ٥٠٠ ليرة
- بلغت مشتريات الاثاث في ٧٦/١/١ ٢ ٠٠٠ ليرة
- ويستهلك الاثاث بنسبة ١٠٪ من الرصيد
- كان رصيد حساب مخصص العمليات

تحت التنفيذ ٧٥/١٢/٣١ ١٠ ٠٠٠ ليرة

- قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٧٦/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة

### والمطلوب :

- ١ ( تحديد نتيجة اعمال المكتب عن سنة ١٩٧٦ باتباع القاعدة المختلطة .
- ٢ ( تصوير الميزانية في ٧٦/١٢/٣١ لبيان اثر العمليات السابقة عليها .

### تمرين ٤ :

فيما يلي البيانات التي قدمها اليك احد مكاتب المحامين في لبنان عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ :

ليرة	
	- رصيد حساب مخصص العمليات تحت
٤٠ ٠٠٠	التنفيذ في ٨٢/١/١
١٠٠ ٠٠٠	- قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٨٢/١٢/٣١
٦٠ ٠٠٠	- رصيد مخصص العملاء في ٨٢/١/١
٨٠ ٠٠٠	- رصيد حساب العملاء في ٨٢/١٢/٣١

### فاذا علمت :

- ١ - تبلغ المرتبات التي تخص السنة ٤٠٠ ٠٠٠
- والمرتبات المسددة فعلا ٣٧٠ ٠٠٠



- ٢ - ان الاجيار السنوي الذي يخص السنة يبلغ ٢٠٠ ٠٠٠  
وان الاجيار المسدد فعلا ١٩٠ ٠٠٠
- ٣ - بلغت مشتريات الأجهزة والتركيبات في ٨٢/١/١ ٦٠٠ ٠٠٠  
وبلغ قسط اهلاكلها السنوي ١٠٪ باتباع طريقة  
القسط الثابت
- ٤ - بلغت الأتعاب المستحقة عن سنة ٨٢ من واقع  
دفتر يومية الأتعاب ٩٠٠ ٠٠٠
- ٥ - فيما يلي ارصدة باقي حسابات دفتر الاستاذ في ٨٢/١٢/٣١ :
- |         |           |
|---------|-----------|
| ٦٠ ٠٠٠  | البنك     |
| ٤٦٠ ٠٠٠ | رأس المال |
| ١٢٠ ٠٠٠ | المسحوبات |

#### فال المطلوب :

اعداد القوائم المالية الآتية : -

- ١ - حساب الإيرادات والمصروفات باتباع قاعدة الاستحقاق عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
- ٢ - حساب المقبوضات والمصروفات باتباع القاعدة المختلطة عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .
- ٣ - الميزانية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

تمرين ٥ :

فيما يلي بعض الأرصدة التي قدمها اليك احد مكاتب المحاسبين عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ بعد تصوير حساب الإيرادات والمصروفات (وفقاً لمبدأ

الاستحقاق ) عن تلك السنة ( الأرقام باليرة اللبنانية ) : -

ليرة

٢٠٠ ٠٠٠	رصيد حساب الايرادات والمصروفات (رصيد دائن)
٤٠ ٠٠٠	حساب مخصص العمليات تحت التنفيذ في ٨٢/١/١
٦٠ ٠٠٠	رصيد مخصص العملاء في ١٩٨٢/١/١
٨٠ ٠٠٠	حساب العملاء في ١٩٨٢/١٢/٣١
٧٠ ٠٠٠	قدرت العمليات تحت التنفيذ في ٨٢/١٢/٣١ بمبلغ

والمطلوب : -

تصوير حساب المقبوضات والمصروفات وفقا للقاعدة المختلطة لمكتب المحاسب وذلك عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ .

## الباب السابع

دراسة وتحليل القوائم المالية



## دراسة وتحليل القوائم المالية

انتهينا في الأبواب السابقة من عرض القوائم المالية في المنشآت الصناعية؛ وقياس الربح في أوامر الانتاج طويلة الأجل، وفي عمليات البيع بالتقسيط والمهن الحرة.

وقد رأينا أن نخصص هذا الباب لدراسة وتحليل القوائم المالية، فالقوائم المالية تتضمن الكثير من البيانات المحاسبية - وإعداد تلك القوائم لا يعتبر هدفاً نهائياً في حد ذاته. وإنما ينبغي دراسة البيانات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم لتحقيق كثير من الأهداف، أهمها:

- ١ - التعرف على دلالتها ومعناها .
  - ٢ - استخدام البيانات المحاسبية كأداة للمقارنة بين المركز المالي للمشروع ونتيجة نشاطه في سنة معينة مع ما كانت عليه في السنوات السابقة . أو مع ما هي عليه في الصناعة أو التجارة التي يعمل فيها المشروع .
  - ٣ - استخدامها لتكون بمثابة مؤشرات تبين الاتجاهات العامة لنتائج نشاط المنشأة .
  - ٤ - استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة والمتابعة .
- لهذا نعالج في هذا الباب موضوع دراسة وتحليل القوائم المالية في ثلاثة فصول :

- الفصل الأول : اعداد القوائم المالية من السجلات غير الكاملة .
- الفصل الثاني : استخدام النسب المالية كأداة للتحليل المالي .
- الفصل الثالث : قائمة الموارد المالية وإستخداماتها .



## الفصل السابع عشر

### أعداد القوائم المالية من السجلات غير الكاملة

تستخدم المنشآت الصغيرة مجموعة غير كاملة من السجلات ، لا تقوم على اساس نظرية القيد المزدوج .

وتكتفي هذه المنشآت عادة بتسجيل عملياتها في شكل مذكرات وبيانات وسجلات تتضمن وصفاً موجزاً للعمليات النقدية وغير النقدية وأهم هذه السجلات :

١ - مذكرات يومية تتخذ أحياناً شكل يومية عامة .

٢ - يومية الصندوق .

٣ - دفتر استاذ يضم بعض الحسابات منها :

أ ( حسابات العملاء .

ب ( حسابات الموردين .

جـ) رأس المال .

في ظل نظام القيد المزدوج يتم اعداد الميزانية بعد تصوير حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .

أما في ظل السجلات غير الكاملة ، فاننا نضطر الى الرجوع الى كثير من المصادر ، واستخدام بعض البيانات المالية لاستخراج بيانات محاسبية جديدة .

ونصور في الجدول الآتي البيانات المحاسبية اللازمة لتصوير الميزانية ، ومصادر الحصول عليها :

- ١ - النقدية والبنك  
رصيد النقدية كما يظهر في سجل النقدية في نهاية السنة المالية ( تاريخ الميزانية ) ، بعد عمل تسوية البنك اذا دعت الضرورة لذلك .
- ٢ - حسابات العملاء  
حسابات دفتر الاستاذ .
- ٣ - حسابات الموردين  
حسابات دفتر الاستاذ .
- ٤ - المخزون السلمي  
قوائم الجرد الفعلي .
- ٥ - الآلات والمهمات والأثاث وغيرها  
من الأصول الثابتة  
قوائم الجرد الفعلي ، مع الرجوع الى القوائم المالية للسنوات السابقة وسجلات السنة الحالية للتعرف على الاضافات والاستهلاكات .
- ٦ - المصروفات المستحقة والمقدمة  
السجلات والمستندات .
- ٧ - الايرادات المستحقة والمقدمة  
السجلات والمستندات .
- ٨ - رأس المال  
زيادة مجموع قيم عناصر الأصول على مجموع قيم عناصر الخصوم ( التي تمثل التزامات مستحقة الاداء للغير ) .  
يتحدد نتيجة المعادلة الآتية :  
رأس المال في آخر السنة المالية - رأس المال في اول السنة + المسحوبات خلال السنة المالية - الاضافات لزيادة رأس المال خلال العام .
- ٩ - صافي الربح



## ثانياً : تحديد رقم صافي الربح

في حالة عدم وجود سجلات كاملة فانه يتم تحديد صافي الربح باستخدام المعادلة الآتية :

رأس المال في نهاية السنة المالية	٠٠٠
ناقصاً : رأس المال في أول السنة المالية	٠٠٠
	_____
	٠٠٠
زائداً : المسحوبات خلال السنة المالية	٠٠٠
	_____
	٠٠٠
ناقصاً : اضافات لزيادة رأس المال	٠٠٠
	_____
صافي ربح السنة المالية	٠٠٠٠
	=====

مثال : فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

ليرة	
٦٠ ٠٠٠	رأس المال في ٨٢ / ١ / ١
٧٠ ٠٠٠	رأس المال في ٨٢ / ١٢ / ٣١
٢٠ ٠٠٠	اضافات جديدة لرأس المال خلال السنة
٣٠ ٠٠٠	المسحوبات الشخصية

فانه يتم تحديد صافي الربح على النحو الآتي : -

٧٠ ٠٠٠	رأس المال في ٨٢/١٢/٣١
٦٠ ٠٠٠	ناقصاً - رأس المال في ٨٢/١/١
<hr/>	
١٠ ٠٠٠	
٣٠ ٠٠٠	زائداً - المسحوبات خلال السنة
<hr/>	
٤٠ ٠٠٠	
٢٠ ٠٠٠	ناقصاً - الاضافات الرأسمالية
<hr/>	
٢٠ ٠٠٠	صافي الربح
<hr/>	

يمكن اتباع الطريقة السابقة لتحديد صافي الربح .

غير انه من الأوفق تصوير قائمة الربح شاملة لعناصر الإيرادات والمصروفات المختلفة .

ونظراً لعدم وجود سجلات كاملة فانه لاعداد قائمة الربح لا بد من أن يكون لدى المنشأة سجلاً للصندوق والبنك يتضمن خانات تحليلية للعمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات ، وذلك على النحو الآتي :

بالنسبة للمقبوضات النقدية :

- ١ - مقبوضات من المبيعات النقدية ( للبضاعة ) .
- ٢ - متحصلات من العملاء .
- ٣ - متحصلات نقدية لزيادة رأس المال .
- ٤ - متحصلات من القروض .
- ٥ - متحصلات نقدية من بيع أحد أو بعض عناصر الأصول الثابتة ( دون البضاعة ) .

بالنسبة للمدفوعات النقدية :

١ - المدفوعات للمشتريات النقدية ( من البضاعة ) .

٢ - المدفوعات إلى الموردين .

٣ - المسحوبات الشخصية النقدية لصاحب المنشأة .

٤ - المدفوعات لسداد القروض .

٥ - المدفوعات لشراء اصول ثابتة ( غير البضاعة ) .

وتتناول فيما يلي طريقة تحديد عناصر الإيرادات والمصروفات باستخدام البيانات الواردة بسجل النقدية وخاناته التحليلية .

ثالثاً : عناصر حساب المتاجرة

نتناول فيما يلي طريقة تحديد عناصر حساب المتاجرة وهي المبيعات والمشتريات وتكلفة المبيعات ثم مجمل الربح وذلك في المنشآت التي لا توجد لديها سجلات كاملة .

١ - المبيعات :

يتكون رقم المبيعات من عنصرين :

أ - المبيعات الآجلة :

ويتم الحصول عليها من واقع البيانات الآتية :

... المقبوضات النقدية من العملاء

... زائداً: ارصدة العملاء في نهاية المدة

...

... ناقصاً: ارصدة العملاء في أول المدة

...

... المبيعات الآجلة

==

## ب - المبيعات النقدية :

ويتم الحصول عليها من سجل النقدية . « خانة المبيعات النقدية »  
مثال : اذا قدمت اليك البيانات الآتية : -

ليرة	
١٠ ٠٠٠	رصيد العملاء في ٨٣ / ١ / ١
٥٠ ٠٠٠	المتحصلات من العملاء خلال السنة
٢٠ ٠٠٠	رصيد العملاء في ٨٣ / ١٢ / ٣١
٤٠ ٠٠٠	المبيعات النقدية خلال السنة

فان مجموع المبيعات يتحدد على الوجه الآتي :

### أ - المبيعات الآجلة :

٥٠ ٠٠٠	المتحصلات من العملاء خلال السنة
٢٠ ٠٠٠	زائدا رصيد العملاء في ٨٢ / ١٢ / ٣١
<hr/>	
٧٠ ٠٠٠	=
١٠ ٠٠٠	ناقصاً رصيد العملاء في ٨٣ / ١ / ١
<hr/>	
٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠ جملة المبيعات الآجلة
<hr/>	

### ب - المبيعات النقدية :

٤٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	
<hr/>	<hr/>	
١٠٠ ٠٠٠		مجموع المبيعات خلال السنة
<hr/>		<hr/>

ويمكن تحديد جملة المبيعات الآجلة بتصوير حساب العملاء على النحو الآتي :

### حـ / العملاء

١٠,٠٠٠ / ✓	رصيد اول المدة	✓ ٥٠,٠٠٠	من حـ/ البنك
٦٠,٠٠٠	الى حـ / المبيعات ( التتم الحسابي )	✓ ٢٠,٠٠٠	رصيد آخر المدة
٧٠,٠٠٠		٧٠,٠٠٠	

### ٢ - المشتريات :

يتكون رقم المشتريات من عنصرين :

#### أ - المشتريات الآجلة :

ويتم تحديدها من واقع البيانات الآتية :

٠٠٠	المدفوعات النقدية من الموردين
٠٠٠	زائداً : ارصدة الموردين في آخر المدة
٠٠٠	
٠٠٠	ناقصاً : ارصدة الموردين في أول المدة
٠٠٠	المشتريات الآجلة

## ب - المشتريات النقدية :

من واقع خانة المشتريات النقدية بسجل النقدية .

مثال : فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

ليرة	
٥ ٠٠٠	* ارصدة الموردين في ٨٢/١/١
٣٥ ٠٠٠	* المدفوعات الى الموردين خلال السنة
١٥ ٠٠٠	* ارصدة الموردين في ٨٢/١٢/٣١
٢٥ ٠٠٠	* المشتريات النقدية

فان مجموع المشتريات خلال العام يتحدد نتيجة المعادلة الآتية :

### أ - المشتريات الآجلة :

ليرة	
٣٥ ٠٠٠	مجموع المدفوعات الى الموردين في خلال السنة
١٥ ٠٠٠	زائدا : ارصدة الموردين في ٨٢/١٢/٣١
<hr/>	
٥٠ ٠٠٠	=
٥ ٠٠٠	ناقصاً : ارصدة الموردين في ٨٢/١/١
<hr/>	
٤٥ ٠٠٠	= مجموع المشتريات الآجلة
<hr/> <hr/>	

### ب - المشتريات النقدية :

٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	
<hr/>	<hr/>	
٧٠ ٠٠٠		اجمالي المشتريات خلال السنة
<hr/> <hr/>		<hr/>

ويمكن تصوير حساب المشتريات الآجلة على النحو الآتي :

### ح / الموردين

رصيد اول المدة	٥ ٠٠٠ ✓	الى ح / البنك	٣٥ ٠٠٠
من ح / المشتريات	٤٥ ٠٠٠ ✓	رصيد آخر المدة	١٥ ٠٠٠
( التتم الحسابي )			
	٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠

### ٣ - تكلفة المبيعات :

بعد تحديد مجموع قيمة مشتريات المنشأة على النحو السابق شرحه ، وبعد تحديد قيمة مخزون اول المدة ومخزون آخر المدة نتيجة الجرد الفعلي يمكن تحديد تكلفة المبيعات على النحو الآتي :

مخزون اول المدة ( من واقع ميزانية في نهاية السنة السابقة ) ٠٠٠  
 + المشتريات ( التي تتحدد على النحو المشروح آنفاً ) ٠٠٠

= جملة البضاعة المتاحة للبيع ٠٠٠  
 - مخزون آخر المدة ( نتيجة الجرد الفعلي ) ٠٠٠

= تكلفة المبيعات ٠٠٠

مثال : اذا تبين انه قد قدمت اليك البيانات الآتية :

مخزون اول المدة ٥ ٠٠٠  
 المشتريات ٧٠ ٠٠٠  
 مخزون آخر المدة ٧ ٠٠٠

فان تكلفة المبيعات تتحد على الوجه الآتي :

٥ ٠٠٠	مخزون اول المدة
٧٠ ٠٠٠	+ المشتريات
٧٥ ٠٠٠	= إجملة البضاعة المتاحة
٧ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
<u>٦٨ ٠٠٠</u>	<u>تكلفة المبيعات</u>

وبذا يمكن تحديد مجمل الربح على ضوء البيانات السابقة على النحو الآتي :

ليرة	ليرة	المبيعات
١٠٠,٠٠٠		تكلفة المبيعات :
	٥ ٠٠٠	مخزون اول المدة
	٧٠ ٠٠٠	+ المشتريات
	٧٥ ٠٠٠	إجملة البضاعة المتاحة
	٧ ٠٠٠	- مخزون آخر المدة
٦٨ ٠٠٠	٦٨ ٠٠٠	= تكلفة المبيعات
<u>٣٢ ٠٠٠</u>	<u>٦٨ ٠٠٠</u>	<u>= مجمل الربح</u>

هذا هو الحال في المنشآت الصغيرة التي ليس لديها سجلات كاملة إلا انه في بعض تلك المنشآت قد تشمل عمليات المبيعات : أوراق قبض، وديون معدومة، وخصم مسموح به، ومردودات ومسموحات المبيعات. وفي هذه الحالة يتم تحديد رقم المبيعات على النحو الوارد في المثال الآتي:

إذا قدمت إليك إحدى المنشآت البيانات الآتية من عمليات مبيعاتها خلال سنة معينة :



ليرة	
٢٠٠ ٠٠٠	المتحصلات من العملاء
٤٠ ٠٠٠	أوراق القبض التي قبلها العملاء
٥ ٠٠٠	الديون المدومة
١٠ ٠٠٠	الخصم المسوح به
١٥ ٠٠٠	مسموحات ومردودات المبيعات
٢٥ ٠٠٠	رصيد العملاء في أول المدة
٣٠ ٠٠٠	رصيد العملاء في آخر المدة
١٢٥ ٠٠٠	المبيعات النقدية

فانه يتم تحديد جملة مبيعات السنة على النحو الآتي :

أ - المبيعات الآجلة :

ليرة	
٣٠ ٠٠٠	رصيد العملاء في آخر المدة
٢٠٠ ٠٠٠	+ المتحصلات من العملاء
٤٠ ٠٠٠	+ اوراق القبض التي قبلها العملاء
٥ ٠٠٠	+ الديون المدومة
١٠ ٠٠٠	+ الخصم المسوح به
١٥ ٠٠٠	+ مسموحات ومردودات المبيعات
<hr/>	
٣٠٠ ٠٠٠	المجموع
٢٥ ٠٠٠	رصيد العملاء في اول المدة
<hr/>	
٢٧٥ ٠٠٠	= المبيعات الآجلة

ب - المبيعات النقدية :

١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
<hr/>	<hr/>
٤٠٠ ٠٠٠	جملة المبيعات
<hr/>	

ويمكن عرض البيانات السابقة لتصوير حساب إجمالي العملاء على النحو الآتي  
بيان طريقة تحديد رقم إجمالي المبيعات الآجلة باعتباره المتمم الحسابي :

#### حـ / العملاء

٢٥٠٠٠	رصيد اول المدة	٢٠٠٠٠	من حـ / البنك
٢٧٥٠٠٠	الى حـ / المبيعات الآجلة	٤٠٠٠٠	من حـ / أوراق القبض
	( المتمم الحسابي )	٥٠٠٠	من حـ / الديون المعدومة
		١٠٠٠٠	من حـ / الخصم المسموح به
		١٥٠٠٠	من حـ / مردودات ومسموحات المبيعات
		٣٠٠٠٠	رصيد آخر المدة
		<u>٣٠٠٠٠٠</u>	<u>٣٠٠٠٠٠</u>

كما قد تضمن عمليات بعض المنشآت بالنسبة لمشترياتها : أوراق دفع تقبلها المنشأة لأمر مورديها ، وخصم مكتسب ومردودات ومسموحات للمشتريات . ويتم تحديد المشتريات الآجلة زائداً المشتريات النقدية على النحو الوارد في المثال الآتي :

إذا قدمت اليك إحدى المنشآت البيانات الآتية عن عمليات مشترياتها خلال

سنة معينة :

٢٠٠٠٠٠	التسديدات النقدية للموردين
٦٠٠٠٠	أوراق للدفع المقبولة لأمر الموردين
١٠٠٠٠	مردودات ومسموحات المشتريات
٥٠٠٠	الخصم المكتسب
١٥٠٠٠	رصيد الموردين في أول المدة
٢٥٠٠٠	رصيد الموردين في آخر المدة
١١٥٠٠٠	المشتريات النقدية

فإنه يتم تحديد جملة المشتريات خلال السنة على النحو الآتي :

**أ - المشتريات الآجلة :**

---

ليرة	ليرة	
	٢٥ ٠٠٠	رصيد الموردين في آخر المدة
	٢٠٠ ٠٠٠	+ التسديدات النقدية للموردين
	٦٠ ٠٠٠	+ اوراق الدفع المقبولة لأمر الموردين
	١٠ ٠٠٠	+ مردودات ومسموحات المشتريات
	٥ ٠٠٠	+ الخصص المكتسب
	<hr/>	
	٣٠٠ ٠٠٠	
	١٥ ٠٠٠	- رصيد الموردين في اول المدة
	<hr/>	
٢٨٥ ٠٠٠	٢٨٥ ٠٠٠	المشتريات الآجلة
	<hr/>	

**ب - المشتريات النقدية :**

---

١١٥ ٠٠٠	
<hr/>	
٤٠٠ ٠٠٠	جملة المشتريات
<hr/>	

ويمكن تصوير حساب اجمالي الموردين لاستخراج المشتريات الآجلة وذلك على النحو الآتي :

### ح / اجمالي الموردين

رصيد اول المدة	١٥ ٠٠٠	الى ح / البنك	٢٠٠ ٠٠٠
من ح / المشتريات الاجلة	٢٨٥ ٠٠٠	الى ح / اوراق الدفع	٦٠ ٠٠٠
( المتمعن الحسابي )		الى ح / مردودات مسموحات	١٠ ٠٠٠
		المشتريات	
		الى ح / الخصم المكتسب	٥ ٠٠٠
		رصيد آخر المدة	٢٥ ٠٠٠
	<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>		<u>٣٠٠ ٠٠٠</u>

### رابعاً : عناصر حساب الأرباح والخسائر

بعد تحديد مجمل الربح على النحو السابق شرحه، يأتي دور تحديد عناصر حساب الأرباح والخسائر التي تتمثل في عناصر الإيرادات والمصروفات في المنشآت التي لا توجد لديها سجلات كاملة وذلك على النحو الآتي.

#### ١ - عناصر الإيرادات :

يتم تحديد كل عنصر من عناصر الإيرادات وذلك على أساس المحصل خلال السنة مع الأخذ في الحسبان الإيرادات المحصلة مقدماً أو المستحقة في بداية السنة أو في نهايتها ، وفقاً لكل حالة من الحالات ، نذكر منها على سبيل المثال :

#### الحالة الأولى :

ليرة	
٢٠٠	رصيد اول السنة المحصل مقدماً
٦٣٠٠	المحصل نقداً من الإيراد
<u>٦٥٠٠</u>	
٥٠٠	- رصيد آخر السنة المحصل مقدماً
<u>٦ ٠٠٠</u>	ايجار السنة

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الايجار الدائن على النحو  
الآتي :

### ح / الايجار الدائن

ليرة	ليرة
الى ح / الارباح والخسائر ٢٠٠	٦ ٠٠٠
رصيد اول المدة (المحصل مقدماً)	
( الايراد الذي يخص السنة )	
( التتم الحسابي )	
٦ ٣٠٠ من ح / البنك	٥٠٠
رصيد آخر المدة	
« محصل مقدماً »	
<u>٦ ٥٠٠</u>	<u>٦ ٥٠٠</u>
<u><u>٦ ٥٠٠</u></u>	<u><u>٦ ٥٠٠</u></u>

الحالة الثانية :

ليرة	
٦ ٣٠٠	المحصل نقداً من الايراد
١٠٠	+ رصيد آخر المدة ( الايراد المستحق )
<u>٦ ٤٠٠</u>	
٢٠٠	+ رصيد اول المدة ( الايراد المحصل مقدماً )
<u>٦ ٦٠٠</u>	
<u><u>٦ ٦٠٠</u></u>	ايجار السنة

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الأيجار على النحو الآتي :

### حـ / الأيجار الدائن

ليرة		ليرة
٦٦٠٠	الى حـ / الأرباح والخسائر	
	( الأيجار الذي يخص	
	السنة )	
	( المتمم الحسابي )	
٦٦٠٠		٦٦٠٠
٢٠٠	رصيد اول المدة محصل مقدماً	
٦٣٠٠	من حـ / البنك	
١٠٠	رصيد آخر المدة	
	( الأيراد المستحق )	

### الحالة الثالثة : -

ليرة	
٦٣٠٠	الأيراد المحصل مقدماً خلال العام
٢٥٠	+ رصيد آخر المدة ( الأيراد المستحق )
٦٥٥٠	
١٥٠	- رصيد اول المدة ( الأيجار المستحق )
٦٤٠٠	ايجار السنة

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الايجار على النحو الآتي :

### ح / الايجار الدائن

١٥٠	رصيد اول السنة	٦٣٠٠	من ح / البنك
	( الايراد المستحق )	٢٥٠	رصيد آخر المدة
٦٤٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر		( الايراد المستحق )
	( الايراد الذي يخص السنة )		
	(متمم الحساب)		
٦٥٥٠		٦٥٥٠	

### الحالة الرابعة : -

ليرة	
٦٣٠٠	الايراد المحصل نقداً خلال العام
٥٠	- رصيد اول المدة ( الايجار المستحق )
٦٢٥٠	
٣٥٠	- رصيد آخر المدة ( ايجار المحصل مقدماً )
٥٩٠٠	ايجار السنة

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب الایجار على النحو الآتي :

#### حـ / الایجار الدائن

٥٠	رصید اول المدة	٦٣٠٠	من حـ / البنك
	( الایراد المستحق )		
	الى حـ / الأرباح والخسائر		
	( الایراد الذي يخص		
	السنة )		
٣٥٠	رصید آخر السنة		
	(الایجار المحصل مقدماً)		
٦٣٠٠		٦٣٠٠	

#### ٢ - عناصر المصروفات :

يتم تحديد كل عنصر من عناصر المصروفات وذلك على اساس المسدد خلال السنة على ان يؤخذ في الاعتبار المسدد مقدماً في أول السنة او المستحق في اول السنة والمسدد مقدماً في نهاية السنة أو المستحق في نهاية السنة ، وفقاً لكل حالة من الحالات ، نذكر منها على سبيل المثال :

#### الحالة الأولى :

ليرة	
٨٠٠٠	المرتبات المسددة خلال السنة
٣٥٠	+ رصید آخر المدة (المستحق)
٨٣٥٠	
١٥٠	- رصید اول المدة (المستحق)
٨٢٠٠	المرتبات التي تخص السنة



ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات عى النحو الآتي :

### ح / المرتبات

٨.٠٠٠	الى ح / البنك	١٥٠	رصيد اول المدة ( المستحق )
	( المسدد خلال السنة )	<u>٨ ٢٠٠</u>	من ح / الأرباح والخسائر
٣٥٠	رصيد آخر المدة		( مرتبات السنة )
	( المستحق )		( المتعم الحسابي )
<u>٨ ٣٥٠</u>		<u>٨ ٣٥٠</u>	

### الحالة الثانية :

ليرة	
٨ ٠٠٠	المرتبات المسددة نقداً خلال السنة
٢٥٠	- رصيد اول المدة ( المستحق )
<u>٧ ٧٥٠</u>	
٤٥٠	- رصيد آخر المدة ( المسدد مقدماً )
<u>٧ ٣٠٠</u>	

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

### ح / المرتبات

ليرة	ليرة
٨ ٠٠٠ الى ح / البنك	٢٥٠ رصيد اول المدة ( المستحق )
( المسددة خلال السنة )	من ح / الأرباح والخسائر <b>٧ ٣٠٠</b>
	( مرتبات السنة )
	( المتمم الحسابي )
	٤٥٠ رصيد آخر المدة
	( المسدد مقدماً )
<u>٨ ٠٠٠</u>	<u>٨ ٠٠٠</u>
	<u><u>٨ ٠٠٠</u></u>

### الحالة الثالثة :

ليرة	ليرة
٨ ٠٠٠ المرتبات المسددة نقداً خلال السنة	١٠٠ + رصيد اول المدة ( المسدد مقدماً )
<u>٨ ١٠٠</u>	
٣٠٠ - رصيد آخر المدة ( المسدد مقدماً )	
<u>٧ ٨٠٠</u>	
<u><u>٧ ٨٠٠</u></u>	

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

#### ح / المرتبات

١٠٠	رصيد اول السنة	٧٨٠٠	من ح / الأرباح والخسائر
	( المسدد مقدماً )		( مرتبات السنة )
٨ ٠٠٠	الى ح / البنك		( المتمم الحسابي )
	( المسدد خلال السنة )	٣٠٠	رصيد آخر المدة
			( المرتبات المسددة مقدماً )
		٨ ١٠٠	

#### الحالة الرابعة :

ليرة

٨ ٠٠٠

٥٠

٧ ٩٥٠

٣٥٠

٧٦٠٠

المرتبات التي تخص السنة

المرتبات المسددة خلال العام

- رصيد اول المدة ( المرتبات المستحقة )

- رصيد آخر المدة ( المسدد مقدماً )

ويمكن الوصول الى نفس النتيجة بتصوير حساب المرتبات على النحو الآتي :

#### ح / المرتبات

ليرة	٨ ٠٠٠	الى ح / البنك	٥٠	ليرة
				رصيد اول المدة
				( المرتبات المستحقة )
			٧ ٦٠٠	الى ح / الأرباح والخسائر
				( المتمم الحسابي )
			٣٥٠	رصيد آخر السنة
				( المرتبات المسددة مقدماً )
	٨ ٠٠٠		٨ ٠٠٠	

## الأصول الثابتة واستهلاكها

تتحدد قيمة الأصول الثابتة على النحو الآتي :

رصيد اول السنة	من ميزانية السنة السابقة
+ الاضافات نتيجة الشراء نقداً	من خانات سجل النقدية
+ الاضافات نتيجة الشراء الاجل	من البيانات الخاصة بزيادة الارصدة الدائنة للموردين
- الاستبعادات نتيجة البيع نقداً	من خانات سجل النقدية
- الاستهلاك	وفقاً لمعدلات الاستهلاك المتفق عليها

فاذا قدمت اليك البيانات الآتية :

رصيد الاثاث في أول السنة	٢٠ ٠٠٠
اثاث مشترى نقداً	١٥ ٠٠٠
اثاث مباع نقداً	٥ ٠٠٠
معدل الاستهلاك	١٠٪ من الرصيد

ففي هذه الحالة يتحدد رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة على النحو الآتي :

٢٠ ٠٠٠	رصيد الاثاث في اول السنة
١٥ ٠٠٠	+ اضافات الاثاث المشتراة خلال السنة
٣٥ ٠٠٠	
٥ ٠٠٠	- استبعادات الاثاث المباع خلال السنة
٣٠ ٠٠٠	رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة قبل الاستهلاك
٣ ٠٠٠	- الاستهلاك بمعدل ١٠٪ من الرصيد
٢٧ ٠٠٠	رصيد حساب الاثاث في نهاية السنة بعد الاستهلاك

ويظهر عبء الاستهلاك ضمن الاعباء التي تظهر في الجانب المدين من حساب الارباح والخسائر .

#### مثال شامل :

فما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى المنشآت الفردية المستخرجة من سجلاتها غير الكاملة وذلك عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١ :

أرصدة ٨٣/١٢/٣١	أرصدة ٨٣/١/١	البيان
٦ ٠٠٠	٢ ٠٠٠	١ - أوراق القبض
١٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	٢ - عملاء
٥ ٧٠٠	٦ ٠٠٠	٣ - معدات
٤ ٨٠٠	٨ ٠٠٠	٤ - مخزون سلعي
٥ ٥٠٠	٦ ٠٠٠	٥ - موردين
٢ ٥٠٠	٤ ٠٠٠	٦ - أوراق الدفع

وإذا قدمت إليك البيانات الآتية باعتبارها تمثل ملخصاً لدفتر الصندوق :

٦ ٠٠٠

رصيد الصندوق في ٨٣/١/١

مقبوضات :

١٥ ٠٠٠	من العملاء
٤ ٨٠٠	من أوراق القبض
<u>١٩ ٨٠٠</u>	
<u>١٩ ٨٠٠</u>	
٢٥ ٨٠٠	

مدفوعات :

٧ ٦٠٠	للموردين
٦ ٤٠٠	لأوراق الدفع
٢ ٨٠٠	للمصروفات العمومية والادارية
٢ ٠٠٠	للمسحوبات الشخصية
<u>١٨ ٨٠٠</u>	
<u>١٨ ٨٠٠</u>	
<u>٧ ٠٠٠</u>	

رصيد الصندوق في ١٩٨٣/١٢/٣١

وإذا علمت أن الديون التي أعلمت خلال العام قد بلغت ٥٠٠ ليرة

فالمطلوب :

أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٣ عن طريق التغيرات في رأس المال .

ثانياً : اعداد قائمة الربح التفصيلية عن تلك السنة .

الحل :

أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن طريق التغيرات

يتم تحديد رأس المال في أول السنة وفي نهايتها ، وذلك بمقارنة زيادة مجموع الأصول على مجموع الخصوم في آخر المدة بما كانت عليه في أول المدة وذلك على النحو الآتي :

الخصوم			الأصول		
بيان	في ١٢/٣١	في ١/١	بيان	في ١٢/٣١	في ١/١
أوراق دفع	٢ ٥٠٠	٤ ٠٠٠	أوراق القبض	٦ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
موردون	٥ ٥٠٠	٦ ٠٠٠	عملاء	١٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
			معدات	٥ ٧٠٠	٦ ٠٠٠
			مخزون سلعي	٤ ٨٠٠	٨ ٠٠٠
رأس المال	٢٥ ٥٠٠	٢٠ ٠٠٠	نقدية	٧ ٠٠٠	٦ ٠٠٠
( متمم حسابي )					
	٣٣٥٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	٣٣ ٥٠٠	٣٠ ٠٠٠

ويتم تحديد صافي الربح لسنة ١٩٨٣ باعتباره يعادل

رأس المال في نهاية السنة - رأس المال في أول السنة .

اذن : صافي الربح =

٢٥ ٥٠٠

رأس المال في ٨٣/١٢/٣١

٢٠ ٠٠٠

رأس المال في ٨٣/١/١

٥ ٥٠٠

صافي الأرباح

ثانياً : إعداد قائمة الربح التفصيلية عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١ :

يتطلب إعداد هذه القائمة استخدام البيانات الواردة في رأس التمرين لاستخراج بعض عناصر قائمة الربح وهي :

١ - قيمة أوراق القبض المقدمة من العملاء : ويتم ذلك بتصوير حـ / أوراق القبض وذلك على النحو الآتي :

حـ / أوراق القبض

٢ ٠٠٠	رصيد أول المدة	٤ ٨٠٠	من حـ / الصندوق
٨ ٨٠٠	إلى حـ / العملاء ( المتمم الحسابي )	٦ ٠٠٠	رصيد آخر المدة
١٠ ٨٠٠		١٠ ٨٠٠	

٢ - قيمة المبيعات الآجلة : ويتم ذلك بتصوير حساب العملاء وذلك على النحو الآتي :



### ح / العملاء

من ح / الصندوق	١٥ ٠٠٠	رصيد ١/١	٨ ٠٠٠
لن ح / الديون المدومة	٥٠٠		
من ح / أوراق القبض	٨ ٨٠٠	إلى ح / المبيعات الآجلة .	٢٦ ٣٠٠
الرصيد في ١٢/٣١	١٠ ٠٠٠	( متمم حسابي )	
	٣٤ ٣٠٠		٣٤ ٣٠٠

٣ - تحديد قيمة أوراق الدفع التي قدمتها المنشأة إلى الموردين : ويتم ذلك بتصوير حساب أوراق الدفع وذلك على النحو الآتي :

### ح / أوراق الدفع

رصيد ١/١	٤ ٠٠٠	إلى ح / الصندوق	٦ ٤٠٠
من ح / الموردين	٤ ٩٠٠	رصيد ١٢/٣١	٢ ٥٠٠
( المتمم الحسابي )			
	٨ ٩٠٠		٨ ٩٠٠

٤ - تحديد قيمة المشتريات الآجلة : ويتم ذلك بتصوير ح / الموردين الذي يظهر على الصورة الآتية :

### ح / الموردين

رصيد في ١/١	٦ ٠٠٠	إلى ح / الصندوق	٧ ٦٠٠
		إلى ح / أوراق الدفع	٤ ٩٠٠
من ح / المشتريات	١٢ ٠٠٠	الرصيد في ١٢/٣١	٥ ٥٠٠
( متمم حسابي )			
	١٨ ٠٠٠		١٨ ٠٠٠

٥ - ويترتب على اتباع الخطوات الآتية استخراج البيانات الآتية الخاصة ببعض العناصر اللازمة لتصوير قائمة الربح .

المبيعات	٢٦ ٣٠٠
المشتريات	١٢ ٠٠٠

وقد تضمنت البيانات الواردة في رأس التمرين :

المخزون السلمي في أول المدة	٨ ٠٠٠
المخزون السلمي في نهاية المدة	٤ ٨٠٠

وباستخدام هذه العناصر يمكن تحديد تكلفة العناصر ومجمل الربح ، كما يمكن تحديد عبء الاستهلاك وذلك بمقارنة رصيد المعدات في أول السنة ورصيدا في آخر العام .

كما يمكن تحديد عبء الاستهلاك وذلك بمقارنة رصيد المعدات في أول السنة ورصيدا في آخر العام .

لتحديد عبء الاستهلاك :

معدات في أول السنة	٦ ٠٠٠
- معدات في آخر السنة	٥ ٧٠٠
	<hr/>
= عبء استهلاك السنة	<u>٣٠٠</u>

وقد تضمنت البيانات الواردة في رأس التمرين المصروفات العمومية والديون المدومة وهي العناصر اللازمة لتصوير حـ / الأرباح والخسائر أو استكمال قائمة الربح كما جاءت في رأس التمرين .

وعلى ضوء ما سبق تظهر قائمة الربح عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١ وذلك على النحو الآتي :

٢٦ ٣٠٠		المبيعات
		- تكلفة المبيعات
	٨ ٠٠٠	مخزون سلعي في ١/١
	١٢ ٠٠٠ +	+ مشتريات
	٢٠ ٠٠٠	
	٤ ٨٠٠ -	- مخزون سلعي آخر المدة
١٥ ٢٠٠	١٥ ٢٠٠	= تكلفة المبيعات
١١ ١٠٠		= اجمالي الربح
		- المصروفات
	٢ ٨٠٠	مصروفات عمومية وإدارية
	٣٠٠	+ استهلاك الآلات والمعدات
	٥٠٠	+ ديون معدومة
٣ ٦٠٠	٣ ٦٠٠	= المصروفات
٧ ٥٠٠		= صافي الربح
٢ ٠٠٠		- مسحوبات شخصية
٥ ٥٠٠		= صافي الربح الذي استخدم في زيادة رأس المال

## تمارين

### تمرين رقم ( ١ )

إذا علمت ان العمولة الدائنة التي حصلتها احدى المنشآت الفردية خلال سنة معينة ٥٠٠٠ ليرة .

وإذا قدمت اليك البيانات الآتية بشأن العمولة الدائنة :

نهاية السنة	اول السنة	
٢٠٠ ليرة	١٠٠ ليرة	العمولة الدائنة المحصلة مقدماً
٥٠٠ ليرة		العمولة الدائنة المستحقة

والمطلوب : -

تحديد العمولة الدائنة التي تخص السنة والتي تظهر في قائمة الربح .

في

### تمرين رقم ( ٢ )

إذا علمت ان الاجور التي سددها احدى المنشآت الفردية خلال سنة معينة ٦٠٠٠ ليرة .

وإذا قدمت اليك البيانات الآتية بشأن الأجور :

آخر السنة	اول السنة	
٥٠٠ ليرة	١٥٠ ليرة	الأجور المسددة مقدماً
٣٥٠ ليرة		الأجور المستحقة

فالمطلوب :

تحديد الأجور التي تخص السنة والتي تظهر في قائمة الربح .

### تمرين ( ٣ )

بين أوجه الصواب والخطأ في كل من الحالات الآتية :

أ - اذا أظهرت قائمة الدخل لاحدى الوحدات عن السنة المنتهية في ٨٢/١٢/٣١ ايجار قدره ٤٨٠٠ ليرة ، وكانت البيانات المقارنة المأخوذة من الميزانية المقارنة كالتالي :

٨٢/١٢/٣١	٨٢/١/١	
-	٤٠٠	ايجار مدفوع مقدماً
٨٠٠	-	إيجار مستحق

فإن الايجار المسدد خلال عام ١٩٨٢ تبلغ ٣٦٠٠ ليرة.

ب - اذا بلغ رصيد حسابات الدائنين في ٣/١ ، ٣/٣١ من إحدى السنوات ٥٠٠٠ ليرة ، ٦٠٠٠ ليرة على الترتيب . وكانت المبالغ المدفوعة خلال الشهر كما يلي :

٩ ٢٠٠ ليرة إلى الدائنين .

٨ ٠٠٠ ليرة مشتريات نقدية .

واذا علمت أن الخصم المكتسب بلغ ١٠٠٠ ليرة ، ومردودات المشتريات ٨٠٠ ليرة .

فإن رقم اجمالي المشتريات الذي يظهر في قائمة الدخل عن شهر مارس يبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة .

### تمرين ( ٤ )

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك احدى المنشآت الفردية التي لا تتوفر لديها سجلات كاملة وذلك عن شهر فبراير سنة ١٩٨٣، وبعض المعلومات الأخرى :

٢٥ ٠٠٠	أرصدة العملاء في ١٩٨٣/٢/١
٣٣ ٠٠٠	أرصدة العملاء في ١٩٨٣/٢/٢٨
٢٢ ٠٠٠	متحصلات من العملاء خلال الشهر
٤٠ ٠٠٠	المبيعات النقدية خلال الشهر
٣٠ ٠٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات خلال الشهر
٢٠ ٠٠٠	ديون تم اعدامها خلال الشهر

المطلوب :

تحديد رقم المبيعات التي يظهر في قائمة الربح عن شهر فبراير سنة ١٩٨٣ .

تمرين ٥ :

فيما يلي البيانات التي قدمتها إليك إحدى المنشآت الفردية المستخرجة من سجلاتها غير الكاملة وذلك عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/٣١ .

أرصدة ٨٣/١٢/٣١	أرصدة ٨٣/١/١	البيان
٧ ٠٠٠	٣ ٠٠٠	أوراق القبض
١١ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	عملاء
٦ ٧٠٠	٧ ٠٠٠	معدات
٥ ٨٠٠	٩ ٠٠٠	مخزون سلعي
٦ ٥٠٠	٧ ٠٠٠	موردون
٣ ٥٠٠	٥ ٠٠٠	أوراق الدفع

وإذا قدمت إليك البيانات الآتية باعتبارها تمثل ملخصاً لدفتر الصندوق :

٧ ٠٠٠	رصيد الصندوق في ٨٣/١/١
	+ مقبوضات
	من العملاء
١٦ ٠٠٠	من أوراق القبض
٥ ٨٠٠	
<u>٢١ ٨٠٠</u>	<u>٢١ ٨٠٠</u>
٢٨ ٨٠٠	

- مدفوعات :

٨ ٦٠٠	للموردين
٧ ٤٠٠	لأوراق الدفع
٣ ٨٠٠	لمصروفات
٣ ٠٠٠	لمسحوبات الشخصية
<u>٢٢ ٨٠٠</u>	<u>٢٢ ٨٠٠</u>
<u>٦ ٠٠٠</u>	= رصيد الصندوق في ٨٣/١٢/٣١

وإذا علمت أن الديون التي أعدمت خلال العام قد بلغت ٥٠٠ ليرة.

فالمطلوب :

- أولاً : تحديد صافي الربح أو الخسارة عن السنة المنتهية في تاريخ ٨٣/١٢/٣١ عن طريق التغيرات في رأس المال .
- ثانياً : اعداد قائمة الربح التفصيلية عن تلك السنة .

## الفصل التاسع عشر

### التحليل الأفقي والرأسي

#### او التغيرات الأفقية والعلاقات الرأسية

يختص هذا الفصل أساساً بالتحليل المالي عن طريق استخدام النسب المالية كمؤشرات للاداء ، ولكننا سنعرض في بدايته للتحليل الأفقي والرأسي أو تحليل التغيرات الأفقية والعلاقات الرأسية .

#### التحليل الأفقي :

يقوم التحليل الأفقي للقوائم المالية على اساس مقارنة البيانات المحاسبية في سنة معينة بما كانت عليه في سنة سابقة . ويتناول التحليل الأفقي القوائم المالية بأنواعها ومنها :

١ - التحليل الأفقي لقائمة المركز المالي في سنة معينة لمقارنة عناصرها بما كانت عليه في سنة سابقة أو سنوات سابقة أو بقائمة المركز المالي للصناعة أو للقطاع الذي يعمل فيه المشروع.

ويكون الغرض من هذه المقارنة الأفقية هو التعرف على ما طرأ على عناصر قائمة المركز من تغير بالنسبة للبيانات التي تتخذ أساساً للمقارنة .

٢ - التحليل الأفقي لقائمة الربح في سنة معينة عن طريق مقارنة عناصرها بما كانت عليه في سنة سابقة أو في عدد من السنوات السابقة، وذلك للتعرف على مدى ما حققته المنشأة من تقدم أو تدهور، ودراسة الأسباب التي أدت الى



تلك التغيرات للعمل على تحقيق مزيد من التقدم أو لمعالجة أسباب التدهور.

ولا يكفي بطبيعة الحال التعرف على مقدار التغيرات التي طرأت من سنة إلى أخرى ، بل لا بد من تحديد النسبة المئوية لهذا التغير للتعرف على أهميته النسبية .

ويعاون التحليل الأفقي على التعرف على الاتجاهات العامة . ومن وسائل التحليل الأفقي أيضاً اعتبار البيانات الخاصة بسنة معينة هي سنة الأساس والتعبير عنها برقم ١٠٠ ثم التعبير عن نتائج السنوات التالية بنسبة مئوية منسوبة الى سنة الأساس . فإذا بلغت في سنة معينة ١٢٠ مثلاً فإنها تمثل زيادة قدرها ٢٠٪ عن سنة الأساس ، وإذا بلغت في سنة أخرى ٩٠٪ مثلاً فإنها تعني نقصاً قدره ١٠٪ عن سنة الأساس .

#### التحليل الرأسي :

ويتم التحليل الرأسي عن طريق إيجاد علاقة بين أحد عناصر قائمة المركز المالي وباقي العناصر الأخرى ، أو بين أحد عناصر قائمة الربح وباقي عناصرها . ومثال ذلك اعتبار مجموع اصول المنشأة اساساً لقياس الأهمية النسبية لباقي عناصر قائمة المركز المالي . ومثال آخر لذلك هو التحليل الرأسي بقصد إيجاد العلاقة بين المبيعات وبين العناصر الأخرى لقائمة الربح .

ويلاحظ انه اذا بلغ رقم أحد العناصر محل الدراسة صفراً ، فقد جرت العادة عند مقارنته بما يقابله في السنة التي تتخذ اساساً للمقارنة عدم ذكر النسبة المئوية لهذا التغير .

#### مثال : للتحليل الأفقي لقائمة الربح :

تقوم طريقة التحليل الأفقي على مقارنة البيانات المالية لعناصر القوائم المالية لفترة مالية معينة بما يقابلها في فترة مالية سابقة ، او بما يقابلها من عدد من الفترات المالية السابقة ، وذلك لتحديد مقدار التغير الذي طرأ على كل عنصر من تلك العناصر بقصد دراسة الأسباب التي أدت الى هذا التغير .

وفيما يلي مثال لقائمة الربح لأحدى المنشآت عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ ، والسنة المنتهية في ١٩٨١/١٢/٣١ وقيمة التغير الذي طرأ في سنة ١٩٨١ ونسبته إلى سنة ١٩٨٠ .

بيان	في ٨٠ / ١٢ / ٣١	في ٨١ / ١٢ / ٣١	قيمة التغير	نسبة التغير
المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	%٥٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	%٦٦,٦
مجمول الربح	٤٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٢٥
مصرفوات ادارية	١٥٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	%٤٠
مصرفوات بيعية	١٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	%٢٠
مصرفوات مالية	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	%٢٠
مجموع المصروفات	٣٠٠,٠٠٠	٣٩٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	%٣٠
صافي الربح	١٠٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	%١٠

يبين هذا الجدول مقدار التغير الذي طرأ على كل عنصر من عناصر قائمة الربح بنسبة هذا التغير الى ما كان عليه في سنة ١٩٨٠ التي تعتبر سنة الأساس أي السنة التي اتخذت ركيزة للقياس والمقارنة .

#### مثال : للتحليل الأفقي للميزانية :

اجراء المقارنة الأفقية ليس قاصراً على قائمة الربح ولكن يمكن تطبيقه على قائمة الميزانية او قائمة المركز المالي وجميع انواع القوائم المالية الأخرى .

وفيما يلي مثال يبين استخدام هذه الطريقة على ميزانية شركة الانشاء والتعمير في

١٩٨٠/١٢/٣١ وفي ١٩٨١/١٢/٣١ وقيمة التغير الذي طرأ على كل عنصر من عناصر الأصول والخصوم ونسبة هذا التغير :

### ميزانية شركة الانشاء والتعمير

بيان	في ٨٠/١٢/٣١	في ٨١/١٢/٣١	قيمة التغير	نسبة التغير
أولاً :				
جانب الأصول :				
الأراضي	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	-	-
المباني	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٥٠
الألات	٥٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	%٤٠
مجموع الأصول الثابتة	٨٠٠,٠٠٠	١,١٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	%٣٧,٥
خزون سلمي	٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٥٠
عملاء	٤٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(٢٠٠,٠٠٠)	(%٥٠)
بنك	٣٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(١٠٠,٠٠٠)	(%٣٣,٣)
مجموع الأصول المتداولة	٩٠٠,٠٠٠	٧٠٠,٠٠٠	(٢٠٠,٠٠٠)	(%٢٢,٢)
مجموع جانب الأصول	١,٧٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٥,٩

ثانياً :  
جانب الخصوم :

رأس المال	٨٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	-	-
الاحتياطي القانوني	٢٠٠,٠٠٠	٢٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	%١٢,٥
ارباح العام	١٠٠,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	%٢٥
حقوق الملكية	١,١٠٠,٠٠٠	١,١٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	%٤,٥
قرض طويل الأجل	٣٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	(١٠٠,٠٠٠)	%٣٣,٣
موردون	٥٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	٩٠,٠٠٠	%١٨٠
مخصص استهلاك المباني	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	%٢٠
مخصص استهلاك الآلات	٢٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	%٢٥
مجموع الخصوم المتداولة	٦٠٠,٠٠٠	٦٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	%٨,٣
مجموع جانب الخصوم	١,٧٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٥,٩

مثال : للتحليل الرأسي لقائمة الربح :

يقوم هذا التحليل على أساس إيجاد العلاقة الرأسية بين جميع عناصر القائمة المالية بالنسبة لأحد عناصرها الذي يتخذ أساساً للقياس .

وفما يلي قائمة الربح عن السنة المنتهية في ١٩٨٠/١٢/٣١ وفي ١٩٨٢/١٢/٣١ مع بيان العلاقة الرأسية بين كل عنصر من عناصر تلك القائمة وبين رقم المبيعات الذي اتخذ أساساً للمقارنة .

العنصر	٨٠ / ١٢ / ٣١	النسبة المتوية الى المبيعات ٨١ / ١٢ / ٣١	النسبة المتوية الى المبيعات
المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	%٦٠	١,٠٠٠,٠٠٠
مجموع الربح	٤٠٠,٠٠٠	%٤٠	٥٠٠,٠٠٠
مصرفات ادارية	١٥٠,٠٠٠	%١٥	٢١٠,٠٠٠
مصرفات بيعية	١٠٠,٠٠٠	%١٠	١٢٠,٠٠٠
مصرفات مالية	٥٠,٠٠٠	%٥	٦٠,٠٠٠
صافي الربح	٣٠٠,٠٠٠	%٣٠	٣٩٠,٠٠٠
	١٠٠,٠٠٠	%١٠	١١٠,٠٠٠

ويبدو من هذه الدراسة النتائج التالية :

- ١ - ارتفعت قيمة المبيعات من ١,٠٠٠,٠٠٠ الى ١,٥٠٠,٠٠٠ ليرة وذلك بزيادة قدرها ٥٠٠,٠٠٠ ليرة .
- ٢ - ارتفعت تكلفة المبيعات من ٦٠٠,٠٠٠ الى ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة كما ارتفعت نسبة تكلفة المبيعات من %٦٠ الى %٦٦,٦ .
- ٣ - ارتفعت المصروفات الادارية من ١٥٠,٠٠٠ الى ٢١٠,٠٠٠ ليرة غير ان نسبتها الى رقم المبيعات انخفضت من %١٥ الى %١٤ .
- ٤ - ارتفعت المصروفات البيعية من ١٠٠,٠٠٠ الى ١٢٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها الى المبيعات من %١٠ الى %٨ اي بمعدل قدره %٢ .
- ٥ - ارتفعت المصروفات المالية من ٥٠,٠٠٠ ليرة الى ٦٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها من %٥ الى %٤ اي بمعدل %١ .

٦ - ارتفع مجموع المصروفات من ٣٠٠,٠٠٠ الى ٣٩٠,٠٠٠ ليرة بينما انخفضت نسبتها من ٣٠٪ الى ٢٦٪ .

٧ - ارتفع صافي الربح من ١٠٠,٠٠٠ الى ١١٠,٠٠٠ بينما انخفضت نسبة صافي الربح الى المبيعات من ١٠٪ الى ٧,٣٪ .

٨ - وبصفة عامة يمكن القول انه برغم ارتفاع المبيعات من ١,٠٠٠,٠٠٠ ليرة الى ١,٥٠٠,٠٠٠ ليرة اي بزيادة قدرها ٥٠٠,٠٠٠ ليرة غير ان صافي الربح قد زاد بمبلغ ١٠,٠٠٠ ليرة فقط .

### التحليل المالي باستخدام النسب المالية كمؤشرات لتقييم الأداء

لا تقتصر أهمية الرقم على ما يدل عليه في حد ذاته ، وانما تظهر أهمية الرقم عند مقارنته بغيره من الأرقام . ومثال ذلك مقارنة رقم مجمل الربح برقم تكلفة المبيعات للوصول الى نسبة مجمل الربح ومقارنة رقم الأصول المتداولة برقم الخصوم المتداولة للتعرف على نسبة التداول .

ومن أجل هذا ظهرت أهمية النسب او المعدلات المالية التي هي مجموعة من المؤشرات التي تستخدم كأداة من أدوات التحليل المالي عن طريق ايجاد :

- العلاقة بين احد عناصر قائمة المركز المالي وبين أحد أو بعض عناصرها الأخرى .
- العلاقة بين احد عناصر قائمة الربح وبين أحد أو بعض عناصرها الأخرى .
- العلاقة بين أحد أو بعض عناصر قائمة الربح وبين أحد أو بعض عناصر المركز المالي .

الغرض من النسب المالية :

يتمس القائمون على ادارة المشروع ، واصحاب المشروع والمستثمرون ، والدائنون ، والبنوك عند قيامهم بدراسة المشروع والتحليل المالي باستخدام نسب

مالية معينة تكون لها دلالتها للوقوف على بعض النواحي الخاصة التي تهمهم ولهذا تختلف أهمية هذه النسب من فريق الى آخر وذلك على النحو الآتي :

#### ١ - من وجهة نظر المقرض :

يهتم المقرض أو الدائن أو البنك الذي يمنح الائتمان الى المنشأة بمدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها . ومن أجل هذا فهو يوجهه عناية خاصة لبعض النواحي التي من أهمها :

أ - قدرة المنشأة على تحقيق الربح في المستقبل باعتباره احد الموارد المالية الرئيسية للوفاء بما عليها من التزامات .

ب - مدى توافر السيولة لدى المنشأة .

ج - مدى سلامة المركز المالي للمشروع .

#### ٢ - من وجهة نظر المستثمر :

يهتم صاحب المنشأة او حامل السهم بصفة عامة بأمواله التي تتمثل في حقوق الملكية وكذا قدرة المنشأة على تحقيق الربح لضمان حصوله على معدل عائد مرتفع .

#### ٣ - من وجهة نظر القائمين على ادارة المشروع :

يهتم القائمون على ادارة المشروع والمدير المالي بالأمور التي تهم المقرض والمستثمر . ولكنهم بجانب ذلك يهتمون باستخدام النسب المالية والبيانات المحاسبية وتحليلها كأداة للرقابة والتخطيط والمتابعة .

ورغم ان كل جماعة من هذه الجماعات توجه عناية خاصة الى عدد معين من النسب المثوية على النحو المشار اليه الا انه يمكن القول بوجود رابطة بين جميع هذه النسب ، ووجود اهتمام مشترك لأكثر من فريق بأكثر من نوع من نسب التحليل المالي .

لهذا رأينا معالجة هذه النسب المثوية على النحو الآتي :

المبحث الأول : النسب الخاصة برأس المال العامل وعناصره .

وقد تطلب ذلك منا ان نعالج :

أولاً : رأس المال العامل .

ثانياً : تغيرات رأس المال العامل .

ثالثاً : النسب المالية الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل .

المبحث الثاني : نسب مالية تهم المستثمرين .

المبحث الثالث : نسب مالية تهم المقرضين .



## المبحث الأول

### النسب الخاصة برأس المال العامل وعناصره

تهتم البنوك وبيوت الائتمان في تحليلها المالي بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقروضها وفوائد تلك القروض ، وتقاس هذه القدرة باستخدام عدد من المؤشرات وهي :

أولاً : رأس المال العامل

ثانياً : تغيرات رأس المال العامل

ثالثاً : النسب المالية الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل .

أولاً : رأس المال العامل

ويتحدد رأس المال العامل بقيمة زيادة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة .

أ - الأصول المتداولة : وتشمل الأصول المتداولة العناصر التي يمكن تحويلها الى اموال نقدية بسهولة وفي خلال فترة قصيرة من الزمن . ولهذا فهي تشمل :

١ - المخزون السلعي بأنواع ( من المواد الأولية ، ومن البضاعة تحت التشغيل ، ومن البضاعة تامة الصنع) .

٢ - العملاء .

٣ - اوراق القبض .

٤ - الأوراق المالية (المتداولة القابلة للبيع) .

٥ - النقدية بالبنك والصندوق .

ويلاحظ ان المصروفات المدفوعة مقدماً من الصعب تحويلها الى نقدية . ولهذا فهي لا تعتبر من عناصر الأصول المتداولة عند قياس نسبة التداول .

ب - الخصوم المتداولة : وتشمل الخصوم المتداولة الالتزامات المستحقة على المنشأة والتي تستحق الاداء خلال عام واحد او فترة لا تتجاوز العام . ولهذا فهي تشمل :

- ١ - الموردون .
- ٢ - اوراق الدفع .
- ٣ - القروض قصيرة الأجل .
- ٤ - الايرادات المحضلة مقدماً .
- ٥ - المصروفات المستحقة .
- ٦ - مخصصات الضرائب .
- ٧ - مخصصات الالتزامات والخسائر المحتملة .
- ٨ - الأرباح التي تم الاعلان عن توزيعها ولكنها لم تصرف بعد .

ثانياً : تغير رأس المال العامل :

ويتحدد التغير في رأس المال العامل بمقدار ما يطرأ عليه من زيادة او نقص من سنة الى اخرى . ويمكن مقارنة كل عنصر من عناصر الأصول المتداولة بمجموعها وذلك بإيجاد النسبة المئوية بين كل عنصر وبين هذا المجموع . كما يمكن مقارنة كل عنصر من عناصر الخصوم المتداولة بنفس الطريقة .

وبين الجدول الأول كل عنصر من عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة في نهاية سنتين متتاليتين ومقدار التغير الذي يطرأ عليه في نهاية السنة الثانية عنه في نهاية السنة الأولى ، وقيمة رأس المال العامل وما طرأ عليه من تغير ونسبة هذا التغير .

## الجدول الأول : جدول التغير في رأس المال العامل

نسبة التغير	التغير	في نهاية السنة الثانية	في نهاية السنة الأولى	
١ - الأصول المتداولة :				
%٢٥	(٢٠,٠٠٠)	٦٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	البنك
%١٠٠	١٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	المعامل
—	—	٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	المخزون السلعي
%١٠٠	٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	إيرادات مستحقة
جملة الأصول المتداولة				
%٢٥	١٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	
٢ - الخصوم المتداولة :				
(%٢٠)	(٢٠,٠٠٠)	٨٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	الموردون
%٥٠	٤٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	القروض قصيرة الأجل
—	—	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	مصرفات مستحقة
جملة الخصوم المتداولة				
%١٠	٢٠,٠٠٠	٢٢٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	
٣ - رأس المال العامل :				
%٤٠	٨٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	

ويتبين من هذا الجدول :

- ١ - زيادة الأصول المتداولة : في السنة الثانية عما كانت عليه في السنة الأولى بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ ليرة أي بنسبة ٢٥٪ .
- ٢ - زيادة الخصوم المتداولة : في نهاية السنة الثانية عما كانت عليه في نهاية السنة الأولى بمبلغ ٢٠,٠٠٠ ليرة أي بنسبة ١٠٪ .
- ٣ - زيادة رأس المال العامل : في السنة الثانية عما كان عليه في السنة الأولى بمبلغ ٨٠,٠٠٠ ليرة أي بنسبة ٤٠٪ .

## الجدول الثاني : جدول الأهمية النسبية لعناصر والأصول المتداولة

### والخصوم المتداولة

<u>الأرقام المطلقة</u>		<u>النسب المتوية</u>	
في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية	في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الثانية
<b>١ - الأصول</b>			
<b>المتداولة :</b>			
٨٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	%٢٠	%١٢
١٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	%٢٥	%٤٠
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	%٥٠	%٤٠
٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	% ٥	% ٨
<b>جملة الأصول</b>			
<b>المتداولة</b>			
٤٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	%١٠٠	١٠٠
<b>٢ - الخصوم</b>			
<b>المتداولة :</b>			
١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	%٥٠	%٤٠
٨٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	%٤٠	%٥٠
٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	%١٠	%١٠
<b>جملة الخصوم المتداولة</b>			
٢٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	%١٠٠	%١٠٠
<b>٣ - رأس المال</b>			
<b>العامل :</b>			
٢٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠		

ثانياً : النسب الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل :

تتناول النسب الخاصة بالرقابة على رأس المال العامل العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، والعلاقة بين الأصول المتداولة السريعة والخصوم المتداولة .

والغرض من هذه النسب هو تحليل مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل .

على المنشأة دراسة عناصر الأصول المتداولة ، فقد يكون الجزء الأكبر منها ممثلاً في مواد أولية تحتاج فترة زمنية طويلة لتصنيعها وتحويلها الى بضاعة تامة ثم بيعها الى الغير .

وتستخدم النسب الثلاث الآتية عادة لتقديم البيانات اللازمة لتمكين الادارة من دراسة رأس المال العامل ، ومراقبة التغيرات التي تطرأ عليه :

- ١ - نسبة التداول .
- ٢ - نسبة السيولة .
- ٣ - معدل دوران المخزون وفترة دوران المخزون .
- ٤ - معدل دوران ارصدة العملاء وفترة تحصيل العملاء .

#### ١ - نسبة التداول CURRENT RATIO

والمقصود بهذه النسبة هو مقارنة الأصول المتداولة بالخصوم المتداولة ويتم تحدي هذه النسبة باستخدام المعادلة الآتية :

##### الأصول المتداولة

##### الخصوم المتداولة

٦٠٠,٠٠٠ ليرة

٤٠٠,٠٠٠ ليرة

فاذا كان مجموع الاصول المتداولة

واذا كان مجموع الخصوم المتداولة

$$\frac{٦٠٠,٠٠٠ \text{ ليرة الاصول المتداوله}}{٤٠٠,٠٠٠ \text{ ليرة الخصوم المتداوله}} = \text{فان نسبة التداول}$$

$$= ١,٥ \text{ او } ١ : ١,٥$$

اي أن الاصول المتداوله تساوي ١,٥ مرة الخصوم المتداوله .

وترجع أهمية هذه النسبة الى عدم أهمية تحديد قيمة رأس المال العامل في حد ذاته ، كما يتبين من الجدول التالي الذي يبين ضالّة معنى قيمة رأس المال العامل في حد ذاته بالنسبة للمنشأة الواحدة في سنتين متتاليتين :

في نهاية السنة الأولى	في نهاية السنة الأولى	
٨٠٠,٠٠٠	٣٥٠,٠٠٠	اصول متداولة
٥٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	خصوم متداولة
٣٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	رأس المال العامل
٨٠٠,٠٠٠ ليرة	٣٥٠,٠٠٠ ليرة	
٥٠٠,٠٠٠ ليرة	١٥٠,٠٠٠ ليرة	نسبة التداول
١,٦	٢,٣	

ويتبين من هذا الجدول :

- ١ - زيادة رأس المال العامل من ٢٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى الى ٣٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية بزيادة تبلغ ١٠٠,٠٠٠ ليرة .
- ٢ - نقص نسبة التداول من ٢,٣ في نهاية السنة الأولى الى ١,٦ في نهاية السنة الثانية .

## LIQUIDITY RATIO

## ٢ - نسبة السيولة

( LIQUID ASSET RATIO OR ACID TEST RATIO ).

تحدد نسبة السيولة على أساس إيجاد العلاقة بين العناصر السائلة من الأصول المتداولة ( التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في الأجل القصير ) وبين الخصوم المتداولة .

الأصول المتداولة التي يمكن تحويلها الى نقدية بسهولة في

$$\frac{\text{الأجل القصير}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}} = \text{٢ - نسبة السيولة}$$

كما يمكن تحديد نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{العملاء + اوراق القبض + البنك + الصندوق}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}} = \text{نسبة السيولة}$$

ولا يعتبر المخزون من عناصر الأصول السائلة نظراً لصعوبة تحويله الى أموال نقدية بسهولة دون تحقيق خسارة في الأجل القصير .

ولهذا يمكن تحديد نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون السلعي}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \text{نسبة السيولة}$$

وفي جميع هذه المعادلات يستبعد المخزون السلعي من الأصول المتداولة عن تحديد نسبة السيولة باعتباره اضعف عناصر الأصول المتداولة سيولة وأن المنشأة قد تحقق خسارة عند بيعه اضطرارياً للوفاء بما عليها من التزامات .

فاذا بلغ المخزون السلعي في المثال السابق ٥٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى و ١٠٠,٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية ، فان نسبة السيولة تتحد على الوجه الآتي :



في نهاية السنة الثانية	في نهاية السنة الأولى	
٨٠٠,٠٠٠	٣٥٠,٠٠٠	أصول متداولة
١٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	مخزون سلعي
٧٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	الأصول السائلة .
٥٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	الخصوم المتداولة
٧٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	
٥٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	نسبة السيولة =
١,٤	٢	=

ويلاحظ ان نسبة السيولة تكون أقل من نسبة التداول بطبيعة الحال بسبب استبعاد عنصر المخزون السلعي من الأصول المتداولة .

ويمكن التعبير عن نسبة السيولة بالمعادلة الآتية :

مجموع الأصول المتداولة - ( مخزون آخر المدة + المصروفات المدفوعة مقدماً)

مجموع الخصوم المتداولة

فاذا ظهرت الأرصدة الآتية يميزان إحدى الشركات في نهاية سنتين متتاليتين :

السنة الثانية	السنة الأولى	الأصول المتداولة :
٢٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	مخزون سلعي
٣٨٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	العملاء
٢٢٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	البنك
٥٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	مصروفات مدفوعة نقداً
٨٥٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠	مجموع الأصول المتداولة

الخصوم المتداولة:		الموردون
٣٠٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	مصرفات مستحقة
٨٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	إيرادات محصلة مقدماً
٥٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	أرباح مستحقة التوزيع
٢٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	
مجموع الخصوم المتداولة		٤٥٠,٠٠٠      ٢٠٠,٠٠٠

وفي هذه الحالة تتحدد نسبة التداول على النحو الآتي:

$$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \frac{٨٥٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠} = \boxed{1,89}$$

وتظهر نسبة السيولة على النحو الآتي :

٤٥٠,٠٠٠ مجموع الأصول المتداولة - (١٢٠,٠٠٠ مخزون + ٣٠,٠٠٠

$$\begin{aligned} \text{نسبة السيولة} &= \frac{\text{مصرفات مدفوعة مقدماً}}{\text{في السنة الأولى}} = \frac{١٥٠,٠٠٠ - ٤٥٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠} \\ &= \frac{٣٠٠,٠٠٠}{٢٠٠,٠٠٠} = \boxed{1,5} \end{aligned}$$

٨٥٠,٠٠٠ مجموع الأصول المتداولة - (٢٠٠,٠٠٠ مخزون +

$$\begin{aligned} \text{نسبة السيولة} &= \frac{\text{مصرفات مدفوعة مقدماً}}{\text{في السنة الثانية}} = \frac{٥٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠} \\ &= \frac{٢٥٠,٠٠٠ - ٨٥٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠} \\ &= \frac{٦٠٠,٠٠٠}{٤٥٠,٠٠٠} = \boxed{1,33} \end{aligned}$$

### ٣ - معدل دوران المخزون INVENTORY TURN OVER :

تمثل تكلفة المبيعات تكلفة البضاعة التي تم التعاقد على بيعها الى الغير:  
والمقصود بمعدل دوران المخزون هو تحديد العلاقة بين تكلفة المبيعات من ناحية  
والمخزون السلمي من ناحية أخرى .

وفي حالة توافر البيانات الخاصة بمخزون اول المدة ومخزون آخر المدة فانه يتم  
تحديد معدل دوران المخزون على اساس متوسط المخزون وذلك باستخدام المعادلة  
الآتية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$= \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{(\text{مخزون اول المدة} + \text{مخزون آخر المدة}) / 2}$$

ويمكن إستخدام مخزون آخر المدة في حالة عدم توافر البيانات الخاصة بمخزون  
أول المدة .

فاذا ظهرت تكلفة المبيعات ومخزون آخر المدة في نهاية سنتين متتاليتين على النحو  
الآتي :

السنة الأولى	السنة الثانية	
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	تكلفة المبيعات
٢٠٠,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠	مخزون آخر المدة
فان معدل دوران المخزون = $\frac{١,٠٠٠,٠٠٠ \text{ تكلفة المبيعات}}{٢٠٠,٠٠٠ \text{ مخزون آخر المدة}} = \frac{١,٥٠٠,٠٠٠ \text{ تكلفة المبيعات}}{٢٥٠,٠٠٠ \text{ مخزون آخر المدة}}$		
٥ مرات	٦ مرات	=

ويعني ذلك أن تكلفة المبيعات تعادل ٥ أمثال المخزون السلعي في السنة الأولى.  
وتعادل ٦ أمثال المخزون السلعي في السنة الثانية .

ويمكن التعبير عن هذه النتائج بالقول أن المخزون السلعي يمثل ٥ / ١ خمس  
تكلفة مبيعات السنة الأولى ، بينما يعادل ٦ / ١ تكلفة مبيعات السنة الثانية .

ويتحدد عدد أيام دورة المخزون باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

وفي مثالنا السابق تتحدد عدد ايام دوران المخزون على الوجه الآتي :

السنة الأولى	السنة الثانية
$\frac{365 \text{ يوماً}}{5 \text{ (عدد مرات دوران المخزون)}} = 73 \text{ يوماً}$	$\frac{365 \text{ يوماً}}{6 \text{ (عدد مرات دوران المخزون)}} = 60,8 \text{ يوماً}$

أي أن الدورة الواحدة للمخزون كانت ٧٣ يوماً في السنة الأولى ثم أصبحت  
٦٠,٨ يوماً في السنة الثانية .

ويمكن استخدام المعادلة الآتية لتحديد فترة دوران المخزون :

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{متوسط المخزون} \times \text{عدد ايام السنة}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

وفي حالة عدم توافر بيانات متوسط المخزون يكفي باستخدام مخزون آخر المدة وذلك على النحو الآتي:

$$\text{فترة دوران المخزون} = \frac{\text{مخزون آخر المدة} \times \text{عدد ايام السنة}}{\text{تكلفة المبيعات}}$$

وباستخدام هذه المعادلة الأخيرة لتحديد فترة دوران المخزون في مثالنا السابق على النحو الآتي :

$$\begin{aligned} \text{فترة دوران المخزون في السنة الأولى} &= \frac{200,000 \times \text{مخزون آخر المدة} \times 365 \text{ يوماً}}{1,000,000 \text{ تكلفة المبيعات}} \\ &= 73 \text{ يوماً} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{فترة دوران المخزون في السنة الثانية} &= \frac{250,000 \times \text{مخزون آخر المدة} \times 365 \text{ يوماً}}{1,500,000 \text{ تكلفة المبيعات}} \\ &= 60,8 \text{ يوماً} \end{aligned}$$

٤ - معدل دوران ارصدة العملاء :

الفرض من هذا المعدل هو تحديد مدى كفاءة المنشأة في تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء .

ويبين هذا المعدل العلاقة بين أرصدة العملاء والمبيعات الآجلة . ويتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\text{معدل دوران العملاء} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد حساب العملاء}}$$

ويتحدد متوسط رصيد العملاء بالمعادلة الآتية :

$$( \text{رصيد العملاء اول المدة} + \text{رصيد العملاء آخر المدة} ) \div 2$$

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة برصيد العملاء في أول المدة فإنه يمكن الاكتفاء باستخدام رصيد العملاء في آخر المدة . ونورد فيما يلي مثالاً للبيانات اللازمة لتحديد معدل دوران العملاء :

السنة الأولى	السنة الثانية	
٢,٢٥٠,٠٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠	صافي المبيعات الآجلة
٢٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رصيد حساب العملاء
٢,٢٥٠,٠٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠	معدل دوران العملاء
٢٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	
٩ مرات	١٢ مرة	=

فترة تحصيل العملاء :

تبين متوسط فترة التحصيل عدد الأيام اللازمة لتحصيل المبالغ المستحقة على العملاء نتيجة البيع الآجل ، أو بعبارة أخرى يبين هذا المتوسط عدد الأيام التي يظل فيها أرصدة العملاء غير محصلة أو قيد التحصيل .

ويمكن أن تتحدد فترة التحصيل بأرصدة العملاء باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{معدل دوران رصيد العملاء}} = \text{فترة تحصيل العملاء}$$

وعلى أساس معدل دوران العملاء الذي توصلنا اليه انفاً يمكن استخدام هذه المعادلة لتحديد فترة تحصيل رصيد العملاء وذلك على النحو الآتي :

السنة الأولى	السنة الثانية	
٣٦٥	٣٦٥	عدد أيام السنة
٩	١٢	معدل دوران العملاء
$\frac{365}{9}$	$\frac{365}{12}$	متوسط فترة تحصيل العملاء =

$$\boxed{40,6 \text{ يوم}} = \boxed{30,4 \text{ يوم}}$$

ويمكن ان يتحدد متوسط فترة التحصيل بالمعادلة الآتية :

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{رصيد الحسابات المدينة للعملاء} \times \text{عدد أيام السنة}}{\text{المبيعات الآجلة السنوية}}$$

وعند استخدام هذه المعادلة يتم تحديد متوسط فترة التحصيل بافتراض ان عدد ايام السنة ٣٦٥ يوماً ، على النحو الآتي :

السنة الأولى	السنة الثانية	
٢٥٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	رصيد حساب العملاء
٢,٢٥٠,٠٠	٣,٦٠٠,٠٠٠	صافي المبيعات الآجلة
$\frac{365 \times 250,000}{2,250,000}$	$\frac{365 \times 300,000}{3,600,000}$	متوسط فترة التحصيل =
$\boxed{40,6 \text{ يوماً}}$	$\boxed{30,4 \text{ يوماً}}$	

وهي نفس النتيجة السابقة بطبيعة الحال .

ومن الأوفق بطبيعة الحال ان تكون فترة التحصيل من العملاء اقل مدة ممكنة حتى يتوافر لدى المنشأة رأس المال العامل اللازم لها .

ويرتبط متوسط فترة التحصيل بمهلة الائتمان التي تمنحها المنشأة الى عملائها عند البيع الآجل . فكلما طالت مدة الائتمان التي تمنحها المنشأة كلما زادت فترة التحصيل ، وكلما قلت مدة الائتمان التي تمنحها المنشأة كلما قلت فترة التحصيل .

وتسعى المنشأة دائماً لجعل مدة الائتمان التي تمنحها الى عملائها عند البيع الآجل تزيد على مدة الائتمان التي تحصل عليه من مورديها عند الشراء الآجل ، حتى تكون المنشأة دائماً قادرة على الوفاء بالتزاماتها نحو الغير .



## المبحث الثاني

### النسب المالية التي تهم المستثمرين

تتعدد النسب المالية التي تهم المستثمرين ، ولعل من أهمها :

- ١ - القيمة الدفترية للسهم .
- ٢ - معدل ربح السهم .
- ٣ - العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمتها السوقية .
- ٤ - معدل العائد على مجموع الأصول .
- ٥ - العائد على حقوق الملكية .

ونتناول فيما يلي معنى كلا منها وطريقة تحديده ودلالته .

#### ١ - القيمة الدفترية للسهم BOOK VALUE PER SHARE

الغرض من هذا المعدل هو قياس قيمة السهم على اساس قيمته الدفترية .  
والمقصود بالقيمة الدفترية للسهم هو قيمة السهم على اساس صافي قيمة الأصول  
طبقاً لما هو وارد بالدفاتر بصرف النظر عن قيمتها السوقية .

والمقصود بصافي قيمة الأصول هو :

( مجموع الأصول بأنواعها المختلفة - الالتزامات المستحقة للغير بأنواعها  
المختلفة .

فاذا كان مجموع جانب الأصول بأنواعها المختلفة ( الأصول الثابتة + الأصول  
المتداولة + الأرصدة المدينة الأخرى ) ٨٥٠,٠٠٠ ليرة .

واذا بلغ مجموع الالتزامات مستحقة الاداء للغير ( خصوم متداولة وقروض  
بأنواعها والمخصصات ) ٢٥٠,٠٠٠ ليرة .

فان صافي قيمة الأصول يبلغ في هذه الحالة ٦٠٠,٠٠٠ ليرة . واذا بلغ عدد اسهم الشركة ٥٠,٠٠٠ سهم ، فان القيمة الدفترية للسهم تتحدد على الوجه الآتي :

$$\boxed{١٢ \text{ ليرة}} = \frac{٦٠٠,٠٠٠ \text{ ليرة صافي قيمة الأصول}}{٥٠,٠٠٠ \text{ سهم عدد الأسهم}}$$

ونظراً لأن صافي قيمة الأصول يعادل حقوق الملكية فانه يمكن تحديد القيمة الدفترية للسهم باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{عدد اسهم الشركة}}$$

فاذا كانت حقوق الملكية في الشركة محل الدراسة على النحو الآتي :

٥٠٠,٠٠٠	اسهم رأس المال
٨٠,٠٠٠	الاحتياطيات
٢٠,٠٠٠	ارباح مرحلة
<hr/>	
<u><u>٦٠٠,٠٠٠</u></u>	

فان القيمة الدفترية للسهم يمكن أن تتحدد على الوجه الآتي :

$$\boxed{١٢ \text{ ليرة}} = \frac{٦٠٠,٠٠٠ \text{ ليرة حقوق الملكية}}{٥٠,٠٠٠ \text{ سهم}}$$

وهي نفس النتيجة بطبيعة الحال :

## ٢ - معدل ربح السهم EARNING PER SHARE

يُبين هذا المعدل نصيب السهم العادي من الأرباح القابلة للتوزيع أو التي تقرر توزيعها، أو النسبة المئوية لهذا الربح الموزع بالنسبة للقيمة الاسمية للسهم. ويتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{الأرباح القابلة للتوزيع على أسهم من نوع معين}}{\text{عدد أسهم الشركة من نوع معين}}$$

فإذا بلغت الأرباح الموزعة على الأسهم العادية ٦٠٠,٠٠٠ ليرة. وإذا بلغ عدد الأسهم العادية للشركة ١٠٠,٠٠٠ سهم، فإن معدل ربح السهم يتحدد على الوجه الآتي:

$$\boxed{٦ \text{ ليرة}} = \frac{٦٠٠,٠٠٠ \text{ ليرة الأرباح القابلة للتوزيع على الأسهم العادية}}{١٠٠,٠٠٠ \text{ سهم عادي.}}$$

ويمكن تحديد معدل ربح السهم في شكل نسبة مئوية وذلك باستخدام المعادلة الآتية:

$$\begin{aligned} & ١٠٠ \times \frac{\text{نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{\text{القيمة الاسمية للسهم}} \\ & ٦ \text{ ليرة} \quad \text{نصيب السهم من الأسهم الموزعة} \\ & ١٠٠ \times \frac{\quad}{١٠٠ \text{ ليرة للقيمة الاسمية للسهم}} \\ & \boxed{٦\%} = \end{aligned}$$

٣ - العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمتها السوقية .

#### YIELD RATE or EARNING RATE

تبين هذه العلاقة نسبة الربح الذي يوزع على السهم بالنسبة لقيمتها السوقية .

فقد يحصل المساهم على بعض الأسهم عن طريق شرائها من سوق الأوراق المالية بسعر يزيد عادة على قيمته الاسمية . ويرغب المشتري في أن يتعرف على معدل الأيراد الذي يحققه عند شراء الاسهم بقيمتها السوقية .

وتتحدد هذه العلاقة بالمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{\text{القيمة السوقية للسهم}} \times 100$$

فإذا كانت القيمة للسهم في المثال السابق ١٠٠ ليرة بينما كانت قيمته السوقية ١٢٠ ليرة فإن معدل أيراد السهم يتحدد في هذه الحالة على النحو الآتي :

$$\frac{6 \text{ ليرة نصيب السهم من الأرباح الموزعة}}{120 \text{ ليرة القيمة السوقية للسهم}} \times 100$$

$$\boxed{5\%} =$$

٤ - معدل العائد على مجموع الأصول RETURN ON ASSETS

يقيس هذا المعدل قدرة مجموع أصول المنشأة على تحقيق الربح دون نظر الى مصادر تمويلها ، أي دون نظر الى نسبة حقوق الملكية الى القروض من الغير .

والمقصود هو العلاقة بين صافي الربح ( قبل خصم الفوائد المدينة للقروض ) من ناحية وبين مجموع الأصول من ناحية أخرى وذلك لبيان قدرة مجموع أصول المنشأة أو الشركة على تحقيق صافي الربح قبل خصم الفوائد . والسبب في ذلك هو

ان الفوائد المدينة تمثل تكلفة الأموال التي يتم الحصول عليها من المقرضين لاستخدامها في شراء اصول تحقق ارباحا للشركة .

ويتحدد العائد على مجموع الاصول باستخدام المعادلة الآتية :

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح} + \text{الفوائد المدينة}}{\text{متوسط مجموع الاصول}}$$

ويتحدد متوسط مجموع الاصول على اساس :

( مجموع الاصول في اول السنة + مجموع الاصول في آخر السنة ) ÷ ٢

فالذا بلغ صافي الربح ١٠٠,٠٠٠ ليرة بعد خصم فوائد قدرها ٢٠,٠٠٠ ليرة  
اي اذا ظهرت قائمة الربح على النحو الآتي :

١٢٠٠٠٠	صافي الربح قبل خصم الفوائد
٢٠,٠٠٠	- الفوائد المدينة

<u>١٠٠,٠٠٠</u>	= صافي الربح بعد خصم الفوائد
----------------	------------------------------

فاننا نضيف الفوائد الى صافي الربح لنحصل على صافي الربح قبل خصم الفوائد :

١٠٠,٠٠٠	صافي الربح بعد خصم الفوائد
٢٠,٠٠٠	+ الفوائد المدينة
<u>١٢٠,٠٠٠</u>	= صافي الربح قبل خصم الفوائد

واذا بلغ مجموع اصول المنشأة في اول السنة ٩٠٠,٠٠٠ ليرة  
واذا بلغ مجموع اصول المنشأة في نهاية السنة ١,١٠٠,٠٠٠ ليرة

فان معدل العائد الى متوسط مجموع الأصول يصبح :

$$100 \times \frac{120,000 \text{ صافي الربح قبل خصم الفوائد المدينة}}{(1,100,000 + 900,000) \div 2 \text{ متوسط مجموع الأصول}} =$$

$$100 \times \frac{120,000}{1,000,000} =$$

$$\boxed{12\%} =$$

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة بمجموع الأصول في اول السنة فاننا نستخدم مجموع الأصول في آخر السنة .

وتتحدد نسبة صافي الربح الى مجموع الأصول على اساس المعادلة الآتية :

$$100 \times \frac{120,000 \text{ صافي الربح قبل خصم الفوائد المدينة}}{1,100,000 \text{ مجموع الأصول في آخر السنة}} =$$

$$\boxed{10,9\%}$$

#### RETURN ON NET WORTH OR EQUITY

٥ - العائد على حقوق الملكية

ويبين هذا المعدل مدى قدرة صافي القيمة أو حقوق الملكية على تحقيق الربح .

ويحدد هذا المعدل العلاقة بين صافي الربح القابل للتوزيع على حملة الاسهم ومتوسط حقوق الملكية ، ولهذا فهو يتحدد باستخدام المعادلة الآتية :

$$100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{متوسط حقوق الملكية}}$$

ويتحدد متوسط حقوق الملكية على النحو الآتي :

( حقوق الملكية في أول السنة + حقوق الملكية في آخر السنة ) ÷ ٢

واستكمالا للمثال السابق عند شرح معدل العائد على مجموع الأصول :

١٢٠,٠٠٠

وإذا افترضنا ان صافي الربح

٤٠٠,٠٠٠

وإذا كان مجموع حقوق الملكية في أول السنة

٦٠٠,٠٠٠

وإذا كان مجموع حقوق الملكية في آخر السنة

فان متوسط حقوق الملكية يبلغ ( ٤٠٠,٠٠٠ ليرة + ٦٠٠,٠٠٠ ليرة ) ÷ ٢

= ٥٠٠,٠٠٠ ليرة

ويصبح العائد على الأسهم في هذه الحالة :

$$\boxed{24\%} = 100 \times \frac{120,000 \text{ صافي الربح القابل للتوزيع}}{500,000 \text{ متوسط حقوق الملكية}}$$

وفي حالة عدم توافر البيانات الخاصة بحقوق الملكية في أول السنة وفي نهايتها

فانه يمكن الاكتفاء بحقوق الملكية في نهاية السنة ويصبح العائد على الأسهم في هذه

الحالة :

$$\boxed{20\%} = \frac{120,000 \text{ صافي الربح القابل للتوزيع}}{600,000 \text{ حقوق الملكية في نهاية السنة}}$$

## المبحث الثالث

### النسب المالية التي تهم المقرضين

تتحدد النسب المالية التي تهم المقرضين ولعل من أهمها النسب الآتية :

- ١ - نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول .
- ٢ - نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول او نسبة المديونية .
- ٣ - عدد مرات تحقق الفوائد .

ونتناول فيما يلي معنى كل منها وطريقة تحديدها ودلالاته .

#### ١ - نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول EQUITY RATIO

يتم تمويل مجموع الأصول التي تظهر في الميزانية من مصدرين :

الأول : هو حقوق الملكية ، والثاني هو القروض والالتزامات التي تحصل عليها المنشأة من الغير .

وتبين نسبة حقوق الملكية مدى اعتماد المنشأة في تمويل أصولها على أموالها الخاصة

( حقوق الملكية ) وهو ما يطلق عليه المتاجرة بالملكية Trading on Equity .

وتتحدد نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول باستخدام المعادلة الآتية :

$$100 \times \frac{\text{حقوق الملكية في تاريخ معين}}{\text{مجموع أصول المنشأة في نفس التاريخ}}$$



فاذا بلغ مجموع حقوق الملكية في نهاية السنة ٦٠٠,٠٠٠ ليرة  
واذا بلغ مجموع الأصول في نهاية نفس السنة ١,١٠٠,٠٠٠ ليرة

فان نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول

$$100 \times \frac{600,000 \text{ مجموع حقوق الملكية}}{1,100,000 \text{ مجموع الأصول}} =$$

$$\boxed{54,55\%} =$$

٢ - نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول او نسبة المديونية DEBT RATIO

وتبين هذه النسبة مدى اعتماد المنشأة في تمويل اصولها على الاقتراض من الغير .  
وبعبارة اخرى ، تمثل العلاقة بين القروض والالتزامات المستحقة على المنشأة  
في تاريخ معين من ناحية ، ومجموع اصول المنشأة من ناحية اخرى في نفس  
التاريخ .

والمقصود بمجموع القروض هو الالتزامات والقروض بأنواعها المختلفة وسوف  
نعبّر عنها جميعاً بلفظ الالتزامات LIABILITIES .

وتحدد هذه النسبة بالمعادلة الآتية :

$$100 \times \frac{\text{مجموع الالتزامات}}{\text{مجموع الأصول}} = \text{نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول}$$

فاذا تحللت هذه النسبة على الوجه الآتي :

$$100 \times \frac{500,000 \text{ مجموع الالتزامات}}{1,100,000 \text{ مجموع الأصول}} =$$

$$\boxed{45,5\% \text{ تقريباً}} =$$

فان معنى ذلك ان المنشأة تعتمد في تمويل اصولها على القروض والالتزامات بنسبة ٤٥٪ ، وعلى حقوق الملكية بنسبة ٥٥٪ .

واذا كانت هذه النسبة هي :

$$100 \times \frac{400,000 \text{ مجموع الالتزامات}}{1,000,000 \text{ مجموع الأصول}} = \boxed{40\%}$$

فان معنى ذلك ان المنشأة تعتمد في تمويل اصولها على القروض والالتزامات بنسبة ٤٥٪ وعلى حقوق الملكية بنسبة ٦٠٪. ويزيد ضمان المقرضين كلما زادت نسبة حقوق الملكية ، وقلت نسبة الاقتراض .

والحال بالعكس : اي يقل ضمان المقرضين كلما قلت نسبة حقوق الملكية وزادت نسبة الاقتراض .

٣ - عدد مرات تحقيق الفوائد :

#### NUMBER OF TIMES INTEREST EARNED

ويقاس هذا المعدل قدرة المنشأة على الوفاء بالفوائد المستحقة عليها وخاصة فوائد القروض طويلة الأجل .

وبين هذا المعدل العلاقة بين صافي الربح من النشاط الرئيسي المتاح لسداد الفوائد المدينة ، وبين تلك الفوائد المدينة .

ويقاس الربح المتاح لسداد الفوائد المدينة بصافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب .

ولهذا يتحدد هذا المعدل باستخدام المعادلة الآتية :

$$\frac{\text{صافي الربح} + (\text{الفوائد المدينة} + \text{ضرائب الدخل})}{\text{الفوائد المدينة}}$$

فاذا تضمنت البيانات التي قلمت اليك ان صافي الربح يبلغ ١٢٠,٠٠٠ بعد خصم الفوائد التي تبلغ ٤٠,٠٠٠ ليرة فان صافي الربح قبل الفوائد والضرائب يتحدد على النحو الآتي :

٢٠,٠٠٠	صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب
١٦٠,٠٠	- الفوائد المدينة
٤٠,٠٠٠	صافي الربح بعد خصم الفوائد المدينة
١٢٠,٠٠٠	- ضرائب الدخل
	صافي الربح بعد خصم الفوائد والضرائب

فاننا نحدد صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب على النحو الآتي :

١٢٠,٠٠٠	صافي الربح بعد خصم الفوائد والضرائب
٢٠,٠٠٠	+ الفوائد المدينة
١٤٠,٠٠٠	
٤٠,٠٠٠	+ ضرائب الدخل
١٨٠,٠٠٠	صافي الربح قبل خصم الفوائد والضرائب

ويتحدد عدد مرات تحقيق الفوائد على النحو الآتي :

$$\frac{١٢٠,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠ + ٤٠,٠٠٠}{٢٠,٠٠٠} = ٩ \text{ مرات}$$

### ملخص لنسب التحليل المالي وطريقة حسابها ودلالاتها

يمكن تلخيص نسب التحليل وطريقة احتسابها ودلالاتها في الجدول الآتي :

أولاً : نسب التحليل المالي الخاصة بعناصر أس المال العامل :

النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
١ نسبة التداول	$\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	لقياس قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل
٢ نسبة السيولة	$\frac{\text{الأصول السريعة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$	لقياس السيولة قصيرة الأجل للمنشأة
٣ دوران المخزون	$\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$	لقياس مدى كفاءة المنشأة على إدارة المخزون
فترة دوران المخزون	$\frac{\text{عدد أيام السنة}}{\text{معدل دوران المخزون}}$	قياس عدد أيام المخزون للوفاء باحتياجات المبيعات
٤ دوران العملاء	$\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط العملاء}}$	ليبيان مدى كفاءة المنشأة في تحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء .
فترة تحصيل العملاء	$\frac{\text{عدد أيام السنة}}{\text{معدل دوران العملاء}}$	الفترة اللازمة لتحصيل الأرصدة المستحقة على العملاء نتيجة المبيعات الآجلة .

ثانياً : نسب التحليل المالي التي يتم بها اصحاب الملكية او حملة الأسهم :

النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
٥ القيمة الدفترية للسهم العادي	$\frac{\text{حقوق حملة الاسهم العادية}}{\text{عدد الاسهم العادية لرأس المال}}$	تقيس قيمة السهم على اساس صافي القيمة الدفترية للأصول .
٦ معدل ربح السهم	$\frac{\text{صافي الأرباح القابلة للتوزيع}}{\text{عدد أسهم رأس المال}}$	تبين نصيب السهم العادي من صافي الربح .
٧ العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة وقيمه السوقية .	$\frac{\text{نصيب السهم من صافي الربح او الأرباح الموزعة}}{\text{سعر السهم في السوق}} \times 100$	تبين معدل العائد الذي يحصل عليه السهم بالنسبة لقيمه السوقية
٨ معدل العائد على مجموع الأصول	$\frac{\text{صافي الربح + الفائدة}}{\text{متوسط مجموع الأصول}} \times 100$	تقيس قدرة مجموع اصول المنشأة على تحقيق الربح دون نظر الى هيكل رأس المال .
٩ العائد على حقوق الملكية	$\frac{\text{صافي الربح او الأرباح القابلة للتوزيع}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times 100$	تبين مدى قدرة حقوق الملكية على تحقيق الربح .

ثالثاً : نسب التحليل المالي التي يهتم بها المقرضون :

النسب	طريقة احتسابها	دلالة النسبة ومعناها
١٠	نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول	مضى اعتماد المنشأة في تمويل أصولها على اموالها الخاصة .
١١	نسبة الاقتراض الى مجموع الاصول او نسبة المديونية	وتبين النسبة المئوية للاصول التي تم تمويلها عن طريق الاقتراض . انها تبين مدى المتاجرة بالملكية .
١٢	عدد مرات تحقيق الفوائد	تقيس مدى قدرة المنشأة على الوفاء بالفائدة المستحقة عليها وخاصة فوائد القروض طويلة الأجل .

مثال شامل :

فيما يلي الميزانية العمومية او قائمة المركز المالي لأحدى الشركات في

٨١/١٢/٣١ :

<u>الأصول الثابتة :</u>		
الأراضي والمباني	٢٤٠,٠٠٠	
الآلات	١٥٠,٠٠٠	
سيارات	٥٠,٠٠٠	
مجموع الأصول الثابتة	٤٤٠,٠٠٠	٤٤٠,٠٠٠
<u>الأصول المتداولة :</u>		
مخزون	٦٠,٠٠٠	
عملاء	٥٠,٠٠٠	
نقدية البنك والصندوق	١٠,٠٠٠	
مصرفات مدفوعة مقدماً	—	
مجموع الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
مجموع الأصول		٥٦٠,٠٠٠
<u>الخصوم وحقوق الملكية :</u>		
موردون	٤٠,٠٠٠	
قرض قصير الأجل	٥,٠٠٠	
ارباح مستحقة التوزيع	١٤,٠٠٠	
مصرفات مستحقة	١,٠٠٠	
مجموع الخصوم المتداولة	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
<u>حقوق الملكية :</u>		
رأس المال ( ٤٠,٠٠٠ سهم القيمة الاسمية	٤٠٠,٠٠٠	
احتياطي للسهم ١ ليرة )	٤٠,٠٠٠	
ارباح محجوزة	٦٠,٠٠٠	
مجموع الخصوم	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
		٥٦٠,٠٠٠

وقد ظهرت قائمة الربح على الصورة الآتية :

المبيعات	
٦٥٠,٠٠٠	
٦٠٠,٠٠٠	مبيعات آجلة
٥٠,٠٠٠	مبيعات نقدية
٥٥٠,٠٠٠	تكلفة المبيعات :
١٠٠,٠٠٠	مجمّل الربح
٢٠,٠٠٠	- مصروفات النشاط
٨٠,٠٠٠	صافي ربح النشاط
٥,٠٠٠	- الفوائد
٧٥,٠٠٠	صافي الربح بعد خصم الفوائد
١٥,٠٠٠	- ضريبة الدخل
٦٠,٠٠٠	صافي الربح بعد خصم الفوائد وضريبة الدخل

وإذا علمت ان القيمة السوقية للسهم الواحد في سوق الأوراق المالية في تاريخ الميزانية ( ١٩٨١/١٢/٣١ ) يبلغ ١٥ ليرة للسهم .  
فالمطلوب : تحديد النسبة الآتية :

أولاً : النسب الخاصة برأس المال العامل :

- ١ - نسبة التداول
- ٢ - نسبة السيولة
- ٣ - معدل دوران المخزون، وعدد ايام الدورة على اساس ان ايام السنة تبلغ ٣٦٥ يوماً .
- ٤ - معدل دوران العملاء ، وعدد ايام الدورة .



ثانياً: النسب الخاصة بالمستثمرين:

- ٥ - القيمة الدفترية للسهم .
- ٦ - معدل ربح السهم .
- ٧ - العلاقة بين حصة السهم من الأرباح الموزعة ( القابلة للتوزيع ) وقيمتها السوقية .
- ٨ - معدل العائد على مجموع الأصول .
- ٩ - العائد على حقوق الملكية .

ثالثاً: النسب الخاصة بالمقرضين:

- ١٠ - نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول .
  - ١١ - نسبة الاقتراض الى مجموع الأصول ( نسبة المديونية ) .
  - ١٢ - عدد مرات تحقق الفائدة .
- ومن الممكن بدء التحليل يتحدد رأس المال العامل وحقوق الملكية وذلك على النحو الآتي :

**أولاً : رأس المال العامل :**

يتمثل رأس المال العامل في زيادة مجموع الأصول المتداولة على مجموع الخصوم المتداولة وذلك على النحو الآتي :

### الأصول المتداولة :

مخزون	٦٠,٠٠٠	
عملاء	٥٠,٠٠٠	
نقدية بالبنك والصندوق	١٠,٠٠٠	
مصرفات مدفوعة مقدماً	—	
( لا تعتبر من عناصر الاصول المتداولة ان وجدت )		
مجموع الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠

### الخصوم المتداولة :

موردون	٤٠,٠٠٠	
قرض قصير الأجل	٥,٠٠٠	
ارباح مستحقة التوزيع	١٤,٠٠٠	
مصرفات مستحقة	١,٠٠٠	
	٦٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠
رأس المال العامل		٦٠,٠٠٠

### ثانياً : حقوق الملكية او صافي القيمة :

رأس مال	٤٠٠,٠٠٠	
احتياطي	٩٠,٠٠٠	
ارباح محجوزة	١٠,٠٠٠	
	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

ويلاحظ ان حقوق الملكية قد تحددت في هذه الحالة على أساس المعادلة الآتية :

$$\begin{aligned} & \text{رأس المال} \\ & + \text{الاحتياطيات} \\ & + \text{الأرباح المحجوزة} . \\ & = \text{حقوق الملكية} . \end{aligned}$$

ومن الممكن تحديد رقم حقوق الملكية وذلك على الوجه الآتي :

صافي الأصول الثابتة	٤٤٠,٠٠٠
+ مجموع الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠
	<hr/>
	٥٦٠,٠٠٠
- مجموع الخصوم المتداولة	٦٠,٠٠٠
	<hr/>
= حقوق الملكية	٥٠٠,٠٠٠
	<hr/>

كما يمكن تحديد حقوق الملكية باستخدام المعادلة الآتية :

الأصول المتداولة	١٢٠,٠٠٠
- الخصوم المتداولة	٦٠,٠٠٠
	<hr/>
= رأس المال العامل	٦٠,٠٠٠
+ صافي الأصول الثابتة	٤٤٠,٠٠٠
	<hr/>
= حقوق الملكية	٥٠٠,٠٠٠
	<hr/>

ثالثاً : صافي الأصول :

يتحدد رقم صافي الأصول باستخدام المعادلة الآتية :

مجموع الأصول	٠٠٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة	٠٠٠,٠٠٠
صافي الأصول =	<u><u>٠٠٠,٠٠٠</u></u>

وعند تطبيق المعادلة في مثالنا هذا فإن صافي الأصول يتحدد على الوجه الآتي :

مجموع الأصول	٥٦٠,٠٠٠
الخصوم المتداولة	٦٠,٠٠٠
= حقوق الملكية	<u><u>٥٠٠,٠٠٠</u></u>

حل التمرين :

أولاً : النسب الخاصة برأس المال العامل :

$$\begin{aligned} & \frac{\text{مجموع الأصول المتداولة } ١٢٠,٠٠٠}{\text{مجموع الخصوم المتداولة } ٦٠,٠٠٠} = ١ - \text{نسبة التداول} : \\ & \boxed{٢} = \end{aligned}$$

$$\frac{\text{الأصول المتداولة السريعة}}{\text{الخصوم المتداولة}} = ٢ - \text{نسبة السيولة} :$$

$$\begin{aligned} & \frac{٦٠,٠٠٠ - ١٢٠,٠٠٠}{٦٠,٠٠٠} = \\ & \boxed{١} = \end{aligned}$$

٣ - معدل دوران المخزون:

$$\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} =$$

$$9,2 = \frac{550,000}{\text{مخزون آخر المدة}} =$$

$$\boxed{40 \text{ يوما تقريبا}} = \text{عدد ايام دوران المخزون} = \frac{\text{عدد ايام السنة } 365}{\text{عدد دوران المخزون } 9,2} = 39,7 \text{ يوما}$$

ويلاحظ أننا استخدمنا في المعادلة السابقة رقم مخزون آخر المدة نظرا لعدم توافر رقم مخزون أول المدة، ومن ثم عدم امكان استخدام متوسط المخزون.

$$4 - \text{معدل دوران العملاء} : = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط العملاء}}$$

$$= \frac{900,000}{50,000} =$$

$$= \boxed{18 \text{ مرة}}$$

$$\text{فترة تحصيل ارصدة العملاء} = \frac{\text{عدد ايام السنة}}{\text{عدد دورات العملاء}}$$

$$= \frac{365}{18} =$$

$$= 20,3 \text{ يوم}$$

$$= \boxed{20 \text{ يوما تقريبا}}$$

ويلاحظ اننا استخدمنا في المعادلة السابقة رقم رصيد العملاء في آخر المدة نظراً لعدم توافر رصيد العملاء اول المدة ، ومن ثم عدم امكان استخدام متوسط العملاء .

ثانياً : النسب التي تهم المستثمرين :

$$٥ - \text{ القيمة الفترية للسهم } = \frac{\text{ حقوق حلة الاسهم ( حقوق الملكية ) }}{\text{ عدد الاسهم }}$$

$$= \frac{٥٠٠,٠٠٠}{٤٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{١٢,٥ \text{ ليرة}}$$

٦ - معدل ربح السهم :

$$\text{ نصيب السهم من صافي الربح } = \frac{٦٠,٠٠٠ \text{ ليرة صافي الربح}}{٤٠,٠٠٠ \text{ سهم ( عدد الاسهم )}}$$

$$= \boxed{١,٥ \text{ ليرة}}$$

٧ - العلاقة بين حصة السهم من صافي الأرباح او الأرباح القابلة للتوزيع :

$$= \frac{\text{ نصيب السهم من صافي الربح او من الأرباح الموزعة }}{\text{ سعر السهم في السوق }} \times ١٠٠$$

$$= \frac{١,٥ \text{ ليرة نصيب السهم في صافي الربح}}{١٥ \text{ ليرة القيمة السوقية للسهم}} \times ١٠٠$$

$$= \boxed{\%١٠}$$

٨ - معدل العائد على مجموع الأصول :

$$= \frac{\text{صافي الربح} + \text{القائدة المدينة}}{\text{متوسط مجموع الأصول}} \times 100$$

$$= \frac{60.000 \text{ صافي الربح} + 5.000 \text{ الفوائد المدينة}}{560.000 \text{ مجموع الأصول}} \times 100$$

$$= \boxed{11,6\%}$$

ويلاحظ اننا قد استخدمنا مجموع الأصول في آخر العام لعدم توافر رقم مجموع الأصول في أول العام ومن ثم عدم امكان تحديد متوسط مجموع الأصول .

٩ - العائد على حقوق الملكية :

$$= \frac{\text{صافي الربح او الأرباح القابلة للتوزيع}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} \times 100$$

$$= \frac{60.000 \text{ (صافي الربح او الأرباح القابلة للتوزيع)}}{500.000 \text{ ليرة}} \times 100$$

$$= \boxed{12\%}$$

افترضنا ان صافي الربح بعد الضرائب يمثل صافي الربح القابل للتوزيع وذلك بسبب عدم توافر البيان الخاص بالأرباح القابلة للتوزيع من صافي الربح .

١٠ - نسبة حقوق الملكية الى مجموع الأصول :

$$= \frac{\text{حقوق الملكية في نهاية العام}}{\text{مجموع الأصول في نهاية العام}} \times 100$$

$$100 \times \frac{500,000 \text{ حقوق الملكية}}{650,000 \text{ مجموع الأصول}} =$$

$$\boxed{76,9\%} =$$

ثالثاً : النسب التي تهم المقرضين :

١١ - نسبة الاقتراض الى مجموع الاصول ( او نسبة المديونية ) :

$$100 \times \frac{\text{مجموع الالتزامات او الخصوم}}{\text{مجموع الأصول}} =$$

$$100 \times \frac{60,000 \text{ مجموع الالتزامات}}{560,000 \text{ مجموع الأصول}} =$$

$$\boxed{10,7\%} =$$

١٢ - عدد مرات تحقق الفائدة :

$$\frac{\text{صافي الربح} + (\text{الفوائد المدينة} + \text{ضرائب الدخل})}{\text{الفائدة المدينة}} =$$

$$\frac{60,000 \text{ صافي الربح} + (5000 \text{ الفوائد} + 15000 \text{ ضريبة الدخل})}{5000 \text{ الفائدة المدينة}}$$

$$\boxed{16 \text{ مرة}}$$

مثال ١ :

فما يلي قائمة الربح للشركة العربية للنسيج في بداية عملها وملخصاً بالنسب المثوية لقائمة الربح في الصناعة التي تعمل فيها الشركة.



بيان	الشركة العربية	متوسط الصناعة
صافي المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	%٦٠
مجمول الربح	٤٠٠,٠٠٠	%٤٠
- مصروفات العمليات :		
مصروفات المبيعات	٨٠,٠٠٠	%٦
مصروفات عمومية	٦٠,٠٠٠	%٥
مجموع مصروفات العمليات	١٤٠,٠٠٠	%١١
صافي الربح	٢٦٠,٠٠٠	%٢٦

المطلوب :

١ - اعداد قائمة الربح المقارنة على اساس المتوسط السائد في الصناعة مع مقارنة النتائج التي تحصل عليها بقائمة الربح للشركة العربية .

حل المثال ١ :

التعبير عن متوسط الصناعة بالأرقام المطلقة اي ايجاد الأرقام التي كان من الممكن الحصول عليها فيما لو ان الشركة العربية حققت النسب المذكورة :

بيان	الأرقام المطلقة وفقاً لمتوسط الصناعة	متوسط الصناعة
المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	%٦٠
مجموع الربح	٤٠٠,٠٠٠	%٤٠
مصرفات المبيعات	٦٠,٠٠٠	%٦
مصرفات عمومية وإدارية	٥٠,٠٠٠	%٥
مجموع مصرفات العمليات	١١٠,٠٠٠	%١١
صافي الربح	٢٩٠,٠٠٠	%٢٩

ثانياً : اعداد قائمة الربح المقارنة المتوسط للصناعة وللشركة العربية مع بيان قيمة التغير ونسبته .

بيان	متوسط الصناعة بالأرقام المطلقة	الشركة العربية	التغير	نسبة التغير
صافي المبيعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	—	—
تكلفة المبيعات	٦٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	—	—
مجموع الربح	٤٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	—	—
مصرفات العمليات :				
مصرفات المبيعات	٦٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	%٣٣,٣
مصرفات عمومية	٥٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	%٢٠,٠
مجموع مصرفات العمليات	١١٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	%٢٧,٣
صافي الربح	٢٩٠,٠٠٠	٢٦٠,٠٠٠	(٣٠,٠٠٠)	%١٠,٣

ومن الواضح أن الأرقام المطلقة لتوسط الصناعة هي التي تتخذ أساساً للمقارنة أو القياس .

المثال ٢ :

أولاً : فيما يلي الميزانية العمومية المقارنة لاحدى الشركات عن السنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٨٠ ، ٨١ ، ٨٢ :

١٩٨٢	١٩٨١	١٩٨٠	أصول
٧٠٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٣٥٠,٠٠٠	أصول متداولة
١٨٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	استثمارات ثابتة
٨٠٠,٠٠٠	٧٢٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	الات ومعدات ( صافي )
١٢٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	أصول أخرى
١,٨٠٠,٠٠٠	١,٥٣٠,٠٠٠	١,٤٢٠,٠٠٠	إجمال الأصول
٣٤٠,٠٠٠	٣٤٠,٠٠٠	١٧٠,٠٠٠	خصوم وحقوق الملكية
٣٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	خصوم متداولة
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	سندات
١٦٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	أسهم عادية
			أرباح محتجزة
١,٨٠٠,٠٠٠	١,٥٣٠,٠٠٠	١,٤٢٠,٠٠٠	إجمال الخصم وحقوق الملكية

والمطلوب :

اعداد الميزانية العمومية المقارنة بافتراض ان سنة ٨٠ هي سنة الأساس .

ثانياً : بافتراض انه في عام ١٩٨٢ كان المخزون السلعي ٨٠,٠٠٠ ليرة

والعملاء ٤٠٠,٠٠٠ ليرة ، وصافي المبيعات الآجلة ٢,٠٠٠,٠٠٠ ليرة ، وتكلفة البضاعة المباعة ١,٢٠٠,٠٠٠ ليرة .

فالمطلوب احتساب الآتي :

- ١ - معدل السيولة .
- ٢ - معدل دوران المخزون .
- ٣ - معدل دوران حسابات العملاء .

حل المثال ٢ :

أولاً : إعداد الميزانية بافتراض ان سنة ١٩٨٠ هي سنة الأساس :

١٩٨٠	١٩٨١	١٩٨٢	
			<u>الأصول</u>
١٠٠	١٢٠	٢٠٠	أصول متداولة
١٠٠	١٤٠	١٢٠	استثمارات ثابتة
١٠٠	٩٠	١٠٠	آلات ومعدات ( صافي )
١٠٠	١٥٠	١٠٠	أصول أخرى
١٠٠	١٠٧,٧٥	١٢٦,٧٦	مجموع الأصول
			<u>الخصوم وحقوق الملكية :</u>
١٠٠	٢٠٠	٢٠٠	خصوم متداولة
١٠٠	١٠٠	٢٠٠	سندات
١٠٠	١٠٠	١٠٠	أسهم عادية
١٠٠	٤٠	١٦٠	أرباح محتجزة
١٠٠	١٠٧,٧٥	١٢٦,٧٦	مجموع الخصوم وحقوق الملكية

ثانياً : المعدلات لسنة ١٩٨٢ :

$$١ - \text{معدل السيولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون السلمي}}{\text{التخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٨٠,٠٠٠ - ٧٠٠,٠٠٠}{٣٤٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{١,٨٢}$$

$$٢ - \text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{المخزون السلمي}}$$

$$= \frac{١,٢٠٠,٠٠٠}{٨٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{١٥ \text{ مرة}}$$

$$٣ - \text{معدل دوران حسابات العملاء} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط العملاء}}$$

$$= \frac{٢,٠٠٠,٠٠٠}{٤٠٠,٠٠٠}$$

$$= \boxed{٥ \text{ مرات}}$$

يجسن بالطالب أن يلخص المعدلات في جدول يظهر على الصورة الآتية :

المعدل المطلوب	النتيجة
١ . معدل السيولة	١,٨٢
٢ . معدل دوران المخزون	١٥ مرة
٣ . معدل دوران العملاء	٥ مرات

مثال ٣ :

فيما يلي قائمة الربح لأحدى المنشآت عن السنة المنتهية في  
١٩٨٢/١٢/٣١ والميزانية في ذلك التاريخ :

ليرة	قائمة الربح :
١ ٠٠٠ ٠٠٠	المبيعات
	( منها مبيعات آجلة ٩٠٠ ٠٠٠ )
٥٠٠ ٠٠٠	- تكلفة المبيعات
<hr/>	
٥٠٠ ٠٠٠	= مجمل الربح
٤٠٠ ٠٠٠	- المصروفات
<hr/>	
١٠٠ ٠٠٠	= صافي الربح
<hr/> <hr/>	

وقد ظهرت الميزانية على النحو الآتي :

رأس المال	٢٠٠ ٠٠٠	اصول ثابتة	٤٠٠ ٠٠٠
١٠ ٠٠٠ سهم			
٢٠٠ ل . ل			
احتياطيات	١٠٠ ٠٠٠		
ارباح العام	١٠٠ ٠٠٠		
( تقرر توزيعها )		اصول متداولة	
قرض طويل الأجل	١٥٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	١٠٠ ٠٠٠
خصوم متداولة	١٥٠ ٠٠٠	عملاء	١٥٠ ٠٠٠
		بنك	٥٠ ٠٠٠
			<hr/>
			٣٠٠ ٠٠٠
	<hr/>		
	٧٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠
	<hr/> <hr/>		<hr/> <hr/>

## والمطلوب : -

تحديد النسب المالية الآتية : -

- ١ - نسبة التداول .
  - ٢ - نسبة السيولة .
  - ٣ - معدل دوران المخزون .
  - ٤ - عدد ايام دوران المخزون .
  - ٥ - معدل دوران العملاء .
  - ٦ - فترة تحصيل ارصدة العملاء .
  - ٧ - القيمة الدفترية للسهم .
  - ٨ - معدل ربح السهم .
- ( افترض ان عدد ايام العمل خلال السنة يبلغ ٣٦٠ يوماً ) .  
( اعرض النتائج التي تتوصل اليها في شكل جداول ) .

## الحل :

$$١ - \text{نسبة التداول} = \frac{٣٠٠.٠٠٠ \text{ ليرة الأصول المتداولة}}{١٥٠.٠٠٠ \text{ ليرة الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٣٠٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}{١٥٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}$$

$$= \boxed{٢}$$

$$٢ - \text{نسبة السيولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$= \frac{٣٠٠.٠٠٠ \text{ ليرة} - ١٠٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}{١٥٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}$$

$$= \frac{٢٠٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}{١٥٠.٠٠٠ \text{ ليرة}}$$

$$= \boxed{١,٣}$$

$$3 - \text{معدل دوران المخزون} = \frac{500.000 \text{ ليرة تكلفة المبيعات}}{100.000 \text{ ليرة مخزون آخر المدة}} = \boxed{5}$$

$$4 - \text{عدد ايام دوران المخزون} = \frac{360 \text{ عدد ايام العمل في السنة}}{5 \text{ معدل دوران المخزون}} = \boxed{72 \text{ يوماً}}$$

$$5 - \text{معدل دوران العملاء} = \frac{900.000 \text{ ليرة المبيعات الآجلة}}{150.000 \text{ ليرة رصيد العملاء}} = \boxed{6 \text{ مرات}}$$

$$6 - \text{عدد ايام دوران العملاء} = \frac{360 \text{ يوماً عدد ايام العمل في السنة}}{6 \text{ معدل دوران العملاء}} = \boxed{60 \text{ يوماً}}$$

$$7 - \text{القيمة الدفترية للسهم} = \frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{عدد اسهم الشركة}}$$

$$= \frac{\text{رأس المال} + \text{الاحتياطيات} + \text{الأرباح المحجوزة}}{\text{عدد اسهم الشركة}}$$

$$= \frac{200.000 + 100.000 + \text{صفر}}{10.000 \text{ سهم}}$$

$$= \frac{300.000}{10.000} = \boxed{30 \text{ ليرة}}$$



$$8 - \text{معدل ربح السهم} = \frac{\text{صافي الأرباح التي تقرر توزيعها}}{\text{عدد أسهم رأس المال}}$$

$$= \frac{100.000}{10.000}$$

$$= 10 \text{ ليرة}$$

### النتائج في شكل جدول

٢ =	١ - نسبة التداول
١,٣ =	٢ - نسبة السيولة
٥ مرات =	٣ - معدل دوران المخزون
٧٢ يوماً =	٤ - عدد ايام دوران المخزون
٦ مرات =	٥ - معدل دوران العملاء
٦٠ يوماً =	٦ - فترة تحصيل ارصدة العملاء
٣٠ ليرة =	٧ - القيمة الدفترية للسهم
١٠ ليرة =	٨ - معدل ربح السهم

## تمارين

### التمرين الأول :

فيما يلي بيانات بأرصدة المخزون السلعي والعملاء وكذلك مجمل الربح لاحدى الشركات :

١٩٨٢	١٩٨١	١٩٨٠	
٨٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	مخزون سلعي ( ١٢/٣١ )
٥٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	عملاء ( ١٢/٣١ )
٣٠٠,٠٠٠	٢٧٠,٠٠٠	٢١٠,٠٠٠	صافي المبيعات الآجلة
٢٣٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	تكلفة السلع المباعة

وبافتراض أن السنة المالية للشركة تتكون من ٣٠٠ يوم نشاط وأن جميع المبيعات آجلة .

### فالمطلوب :

احتساب الآتي لعامي ١٩٨١ ، ١٩٨٢ :

١ - فترة تحصيل قيمة المبيعات الآجلة ( استناداً الى العملاء في نهاية العام ) .

٢ - فترة دوران المخزون للوفاء باحتياجات المبيعات (استنادا الى المخزون في نهاية العام) .

## التمرين الثاني :

فيما يلي ميزانية احدى الشركات التجارية التي تعمل في بيروت كما ظهرت في سنة معينة :

### الأصول :

٦٠,٠٠٠	تقديية
١٢٠,٠٠٠	عملاء
٢٧٠,٠٠٠	مخزون
٧٥٠,٠٠٠	صافي الأصول الثابتة
<u>١,٢٠٠,٠٠٠</u>	

### الخصوم :

١٥٠,٠٠٠	خصوم متداولة
٣٠٠,٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٦٠٠,٠٠٠	أسهم رأس المال (السهم ١٠ ليرات)
١٥٠,٠٠٠	أرباح محجوزة
<u>١,٢٠٠,٠٠٠</u>	

### فإذا علمت :

- ١ - بلغت مبيعات الشركة خلال السنة (وكلها مبيعات آجلة) ١,٢٠٠,٠٠٠
- ٢ - بلغ مجمل ربح المبيعات ٤٨٠,٠٠٠

### والمطلوب :

استخدام البيانات السابقة لتحديد :

- ١ - نسبة التداول .
- ٢ - نسبة السيولة .
- ٣ - نسبة حقوق الملكية .
- ٤ - معدل دوران المخزون .
- ٥ - معدل دوران العملاء .
- ٦ - القيمة الدفترية للسهم في أسهم رأس المال .

### التمرين الثالث :

فيما يلي قائمة الربح لشركة المنسوجات في بدء عملها وملخصاً بالنسبة المثوية لقائمة الربح في الصناعة التي تعمل فيها الشركة :

بيان	شركة المنسوجات	متوسط الصناعة
صافي المبيعات	٢,٠٠٠,٠٠٠	%١٠٠
تكلفة المبيعات	١,٢٠٠,٠٠٠	%٥٠
مجمول الربح	٨٠٠,٠٠٠	%٥٠
<b>- مصروفات العمليات :</b>		
مصروفات المبيعات	١٦٠,٠٠٠	%٦
مصروفات عمومية	١٢٠,٠٠٠	%٤
مجموع مصروفات العمليات	٢٨٠,٠٠٠	%١٠
صافي الربح	٥٢٠,٠٠٠	%٤٠

### المطلوب :

- ١ - اعداد قائمة الربح المقارنة على اساس المتوسط السائد في الصناعة مع مقارنة النتائج التي تحصل عليها بقائمة الربح لشركة المنسوجات .
- ٢ - اعداد قائمة لمقارنة قائمة الربح وفقاً لمتوسط الصناعة مع قائمة الربح الفعلية لشركة المنسوجات .

### التمرين الرابع :

قدمت إليك إحدى الشركات ميزانيتها في ١٩٨٢/١٢/٣١ وبعض البيانات وارصدة الحسابات كما ظهرت في قوائمها المالية عن السنة المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١ وذلك على النحو الآتي :

**الميزانية**  
**في ٣١/١٢/١٩٨٢**

أصول ثابتة	٢٨٥ ٠٠٠	رأس المال ٢٥ ٠٠٠ سهم	٢٥٠ ٠٠٠
مخزون آخر المدة	١٠٠ ٠٠٠	(القيمة الاسمية للسهم ١٠ ليرة)	
العملاء	٩٠ ٠٠٠	احتياطيات	١٠٠ ٠٠٠
البنك	١٠ ٠٠٠	موردون	٨٠ ٠٠٠
		أوراق الدفع	٢٠ ٠٠٠
		صافي ربح العام	٣٥ ٠٠٠
		(بمقرر توزيعه)	
		٥	
	٤٨٥ ٠٠٠		٤٨٥ ٠٠٠

وإذا علمت :

- ١ - ان تكلفة المبيعات بلغت ٨٠٠ ٠٠٠ ليرة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٨٢ .
- ٢ - ان المبيعات الآجلة قد بلغت ٩٠٠ ٠٠٠ ليرة خلال السنة المنتهية في ٣١/١٢/١٩٨٢ .
- ٣ - ان عدد ايام العمل الفعلي خلال السنة يبلغ ٣٢٠ يوماً .

**فالمطلوب :**

حساب النسب والمعدلات الآتية :

- ١ - نسبة التداول .
- ٢ - نسبة السيولة .
- ٣ - معدل دوران المخزون .
- ٤ - معدل دوران العملاء .
- ٥ - القيمة الدفترية للسهم .

## التمرين الخامس :-

فيما يلي قائمة الربح لاحدى المنشآت عن السنة المنتهية في  
١٩٨٢/١٢/٣١ والميزانية في ذلك التاريخ :

ليرة	فائمة الربح
١ ١٢٠ ٠٠٠	المبيعات
	( منها مبيعات آجلة ٧٠٠ ٠٠٠ )
٧٢٠ ٠٠٠	- تكلفة المبيعات
٤٠٠ ٠٠٠	= مجمل الربح
٢٨٠ ٠٠٠	- المصروفات
١٢٠ ٠٠٠	صافي الربح

وقد ظهرت الميزانية على النحو الآتي :

رأس المال	٨٠٠ ٠٠٠	اصول ثابتة	٨٨٠ ٠٠٠
٨٠ ٠٠٠ سهم ١٠٪			
احتياطيات	٨٠ ٠٠٠	اصول متداولة	
ارباح العام (بقرار توزيعها )	١٢٠ ٠٠٠	مخزون آخر المدة	١٢٠ ٠٠٠
٨٠ ٠٠٠ موردين		عملاء	١٠٠ ٠٠٠
٤٠ ٠٠٠ أوراق دفع	١٢٠ ٠٠٠	بنك	٢٠ ٠٠٠
			٢٤٠ ٠٠٠
	١ ١٢٠ ٠٠٠		١ ١٢٠ ٠٠٠

## والمطلوب :

تحديد النسب والمعدلات الآتية :

- ١ - نسبة التداول .
  - ٢ - نسبة السيولة .
  - ٣ - معدل دوران المخزون .
  - ٤ - عدد ايام دوران المخزون .
  - ٥ - معدل ربح السهم .
- ( افترض ان عدد ايام العمل خلال السنة ٣٦٠ يوماً )  
( اعرض النتائج التي تتوصل اليها في شكل جدول ) .

## التمرين السادس:

قدمت اليك البيانات الآتية عن احدى الشركات التي تعمل في نوع معين من النشاط وذلك عن سنة مالية معينة :

٨٠٠,٠٠٠	المبيعات (كلها مبيعات آجلة)
٤٠٠,٠٠٠	مجموع الأصول
٥٠,٠٠٠	مجموع الخصوم (الالتزامات مستحقة الاداء للغير)
١٠٠,٠٠٠	متوسط العملاء
١٢٠,٠٠٠	متوسط المخزون
٪٤٠	نسبة مجمل الربح الى المبيعات
٪٣٧	نسبة مصروفات العمليات الى المبيعات
٪٣	نسبة صافي الربح الى المبيعات

## والمطلوب :

حساب النسب الآتية (مع التقريب الى اقرب نسبة مئوية) وذلك بالنسبة لكل من:

- ١ - صافي الربح .
- ٢ - نسبة صافي الربح الى مجموع الأصول .
- ٣ - نسبة صافي الربح الى حقوق الملكية .
- ٤ - معدل دوران المخزون .
- ٥ - معدل دوران العملاء .

# الفصل التاسع عشر

## قائمة الموارد المالية واستخداماتها

### STATEMENT OF SOURCES AND USES OF FUNDS

أولاً : تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها :  
يمكن تعريف قوائم الموارد المالية واستخداماتها بأنها القوائم التي تتضمن بيان المصادر المختلفة للحصول على « الأموال النقدية أو ما يعادلها » وطرق استخدام هذه الموارد المالية في المشروع .

ويطلق على « الأموال » التي تظهر في قائمة الموارد المالية واستخداماتها « موارد رأس المال العامل » لتمييزها عن الأموال النقدية .

وكلمة « الموارد » « RESOURCES » لا تعني الأموال النقدية ( CASH ) ذلك لأن هذه القائمة الجديدة ليست قائمة بالمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية .

وتؤدي مقارنة رأس المال العامل في نهاية سنتين متتاليتين الى الوقوف على مقدار ما طرأ من تغير على رأس المال العامل .

وتؤدي مقارنة عناصر الأصول الثابتة والخصوم الثابتة في نهاية السنتين المتتاليتين الى بيان الموارد المالية واستخدامات تلك الموارد .

ويجب أن تتعادل قيمة زيادة الموارد المالية على استخداماتها مع قيمة الزيادة في رأس المال العامل . كما يجب ان تتعادل نقص الموارد المالية عن استخداماتها مع قيمة النقص في رأس المال .



ثانياً : تقسيم العمليات من حيث أثرها على رأس المال العامل :

يمكن تقسيم العمليات التي تقوم بها المنشأة من حيث أثرها على رأس المال العامل إلى الأنواع الثلاث الآتية :

١ - عمليات تتم بين عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ولا تؤثر على رأس المال العامل .

٢ - عمليات تتم بين عناصر الأصول الثابتة وعناصر الخصوم الثابتة ولا تؤثر على رأس المال العامل .

٣ - عمليات تؤثر على رأس المال العامل . وتنقسم بدورها إلى قسمين :

القسم الأول : عمليات تمثل الموارد المالية التي تؤدي إلى زيادة رأس المال العامل .

القسم الثاني : عمليات تمثل استخدامات الموارد المالية التي تؤدي بطبيعتها إلى نقص في رأس المال العامل .

ونتناول هذه الأنواع الثلاث من العمليات فيما يلي :

١ - عمليات تتم بين عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ولا تؤثر على رأس المال العامل : -

تتعدد العمليات التي لا تؤثر على رأس المال نذكر منها :

أ ( عمليات تؤدي إلى زيادة كل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة بنفس المبلغ .

فزيادة البضاعة بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ليرة عند شرائها على الحساب يؤدي إلى :

١٠٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة الأصول المتداولة ( البضاعة ) بمبلغ

١٠٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة الخصوم المتداولة ( الموردون ) بمبلغ

ب ) عمليات تؤدي الى زيادة أحد عناصر الأصول المتداولة مقابل نقص أحد العناصر الأخرى للأصول المتداولة .

زيادة الصندوق بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة نتيجة تحصيل بعض أوراق القبض بهذا المبلغ يؤدي إلى :

زيادة الأصول المتداولة ( الصندوق ) بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة  
نقص الأصول المتداولة ( أوراق القبض ) بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة

ح ) عمليات تؤدي الى زيادة أحد عناصر الخصوم المتداولة مقابل نقص أحد العناصر الأخرى للخصوم المتداولة :

زيادة أوراق الدفع بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة قبلتها المنشأة من أحد مورديها يؤدي إلى :

زيادة الخصوم المتداولة ( أوراق الدفع ) بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة  
نقص الخصوم المتداولة ( الموردون ) بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة

٢ - عمليات تتم بين الأصول الثابتة والخصوم الثابتة ولا تؤثر على رأس المال العامل :

ومثال ذلك شراء آلات جديدة بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة مقابل الحصول على قرض طويل الأجل بهذا المبلغ فالآلات تعتبر من الأصول الثابتة ، ويعتبر القرض طويل الأجل من الخصوم الثابتة .

وتؤدي هذه العملية إلى :

زيادة الأصول الثابتة ( الآلات ) بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة  
زيادة الخصوم الثابتة ( القرض طويل الأجل ) بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ليرة

٣ - عمليات تؤثر على رأس المال العامل :

وتنقسم العمليات التي تؤثر على رأس المال العامل إلى قسمين :

القسم الأول : الموارد المالية التي تمثل زيادة في رأس المال العامل :

ومن أهم الموارد المالية :

أ - الربح الناتج من عمليات المنشأة : -

ذلك لأن هذا الربح يمثل زيادة في الأموال التي حصلت عليها المنشأة على الأموال التي استخدمتها في سبيل تحقيق أغراضها .

ويلاحظ أن صافي ربح المنشأة يتحدد نتيجة المعادلة الآتية :

صافي الربح = إيرادات المنشأة - ( مصروفات المنشأة + الاستهلاك )

ونظراً لأن الاستهلاك عبء دفترى يمثل النقص الذي طرأ على الأصل الثابت دون سداد قيمته من الأموال النقدية أو ما في حكمها . لهذا فإنه يجب إضافة عبء الاستهلاك عند تحديد الموارد المالية للمنشأة من نشاطها.

ب - من زيادة رأس المال :

فزيادة رأس المال بمبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ليرة تؤدي الى زيادة رأس المال العامل ذلك لأنها تؤدي الى :

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ليرة  
زيادة الخصوم الثابتة ( رأس المال ) بمبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ليرة  
دون زيادة في الخصوم المتداولة

أي أن زيادة رأس المال تؤدي إلى زيادة في أحد عناصر الأصول المتداولة، ومن ثم فهي تؤدي الى زيادة رأس المال العامل بمبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ليرة .

جـ - من القروض طويلة الأجل :

فالحصول على قرض طويل الأجل بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ ، لأنه يؤدي الى :

٦٠٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ

٦٠٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة الخصوم الثابتة ( قرض طويل الأجل ) بمبلغ

دون زيادة في الخصوم المتداولة

د - من بيع الأصول الثابتة :

فبيع جزء من اراضي المنشأة بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال

العامل بهذا المبلغ لأنه يؤدي الى :

٣٠٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ

٣٠٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الأصول الثابتة ( الأراضي ) بمبلغ

دون أثر على الخصوم المتداولة

القسم الثاني : استخدامات الموارد المالية :

ويؤدي استخدام الموارد المالية الى نقص في رأس المال العامل ، ومن

أهم استخدامات الموارد المالية :

١ - رد جزء من رأس المال :

فاذا قامت المنشأة برد جزء من رأس مالها قدره ٣٥٠ ٠٠٠ ليرة فان

ذلك يؤدي الى تخفيض رأس المال العامل لأنه يؤدي الى :

٣٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ

٣٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الخصوم الثابتة ( رأس المال ) بمبلغ

٢ - توزيع الأرباح :

واذا قامت المنشأة او الشركة بتوزيع جزء من أرباحها الصافية يبلغ

٥٠ ٠٠٠ ليرة فان ذلك يؤدي الى :

٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ

٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الأرباح الصافية بمبلغ

### ٣ - سداد القروض طويلة الأجل :

وإذا قامت المنشأة بسداد قروض طويل الأجل بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة فإن

ذلك يؤدي الى :

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الخصوم الثابتة ( قرض طويل الأجل ) بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ ليرة

٤ - شراء أصول ثابتة :

ويتطلب شراء أصول ثابتة جديدة استخدام جزء من الأموال النقدية لدى المنشأة .

فإذا قامت المنشأة بشراء آلات جديدة بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة سددتها بشيك فإن ذلك

يؤدي الى :

زيادة في الأصول الثابتة ( الآلات ) بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

نقص في الأصول المتداولة (البنك) بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

وإذا قامت المنشأة بشراء تلك الآلات من أحد الموردين على الحساب شرط أن

تسدد قيمتها خلال عام ، فإن ذلك يؤدي الى زيادة في الاستخدامات بمبلغ

٥٠ ٠٠٠ ليرة لأنه يؤدي الى :

زيادة في الأصول الثابتة ( الآلات ) بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

زيادة في الخصوم المتداولة ( الموردين ) بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة

مثال ١ :

قدمت اليك احدى المنشآت البيانات الآتية عن عملياتها خلال سنة . :

١ - بلغ صافي الربح عن سنة ١٩٠٠ ٧٠ ٠٠٠ ليرة

بعد خصم عبء الاستهلاك وقدره ٣٠ ٠٠٠ ليرة

٢ - زيد رأس مال المنشأة بمبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ليرة

٣ - باعت المنشأة آلات بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ليرة

- ٤ - حصلت على قرض طويل الأجل بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ليرة  
 ٥ - اشترت اراضي نقداً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ليرة  
 ٦ - اشترت آلات على الحساب بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ليرة  
 ٧ - سحب صاحب المنشأة من ارباح السنة السابقة ٢٠ ٠٠٠ ليرة

والمطلوب : -  
 تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

### الحل

تظهر قائمة المواد المالية واستخداماتها على النحو الآتي :

قائمة الموارد المالية واستخداماتها  
 عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ - ١٩

### الموارد المالية

٧٠ ٠٠٠	١ - من صافي الربح
٣٠ ٠٠٠	٢ - من الاستهلاك
١٠٠ ٠٠٠	٣ - من زيادة رأس المال
١٠ ٠٠٠	٤ - من بيع الآلات
٥٠ ٠٠٠	٥ - من قرض طويل الأجل
<u>٢٦٠ ٠٠٠</u>	<u>مجموع الموارد المالية</u>

### الاستخدامات

٦٠ ٠٠٠	١ - لشراء اراضي جديدة
٨٠ ٠٠٠	٢ - لشراء آلات جديدة
٢٠ ٠٠٠	٣ - لتوزيع ارباح
<u>١٦٠ ٠٠٠</u>	<u>مجموع الاستخدامات</u>

١٠٠ ٠٠٠

زيادة الموارد على الاستخدامات  
 وهو ما يمثل زيادة رأس المال العامل

مثال ٢ :

قدمت اليك احدى المنشآت الصناعية البيانات الآتية عن عملياتها خلال سنة

- ١٩ :

- |     |   |             |
|-----|---|-------------|
| ١ - | بلغ صافي الربح خلال السنة               | ٥٠ ٠٠٠ ليرة |
|     | بعد خصم عبء الاستهلاك وقدره             | ٤٠ ٠٠٠      |
| ٢ - | باعت المنشأة جزءا من اراضيها بمبلغ      | ٦٠ ٠٠٠      |
| ٣ - | خففت المنشأة رأس مالها بمبلغ            | ١٠٠ ٠٠٠     |
| ٤ - | اشترت المنشأة مبان جديدة بمبلغ          | ٣٠ ٠٠٠      |
| ٥ - | سددت من قرض طويل الأجل مبلغ             | ٢٠ ٠٠٠      |
| ٦ - | سحب صاحب المنشأة من أرباح السنة الماضية | ٥٠ ٠٠٠      |

والمطلوب :

تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها .

الحل

تظهر قائمة الموارد المالية واستخداماتها على ضوء البيانات الواردة برأس التمرين  
على النحو الآتي :

## قائمة الموارد المالية واستخداماتها

عن السنة المنتهية في ٣١/١٢ - ١٩

الموارد المالية :	ليرة	ليرة
١ - من صافي الربح	٥٠ ٠٠٠	
٢ - من الاستهلاك	٤٠ ٠٠٠	
٣ - من بيع جزء من اراضيها	٦٠ ٠٠٠	
جملة الموارد المالية	١٥٠ ٠٠٠	
		١٥٠ ٠٠٠

## الاستخدامات :

١ - لتخفيض رأس المال	١٠٠ ٠٠٠	
٢ - لشراء مبان جديدة	٣٠ ٠٠٠	
٣ - لسداد جزء من القرض الطويل الأجل	٢٠ ٠٠٠	
٤ - لتوزيع جزء من ارباح السنة السابقة	٥٠ ٠٠٠	
جملة الاستخدامات	٢٠٠ ٠٠٠	
		٢٠٠ ٠٠٠
		(٥٠ ٠٠٠)
		١٥٠ ٠٠٠

زيادة الاستخدامات على الموارد وهو  
ما يعادل نقص رأس المال العامل

ثالثاً : عناصر قوائم الموارد المالية واستخداماتها :

وتتكون المصادر الرئيسية للأموال التي تحصل عليها المنشأة عادة من :

- ١ - الموارد من العمليات للنشاط الرئيسي للمنشأة ، وهي تتمثل عادة في صافي الربح زائد الاستهلاك باعتباره عبئاً دفترياً لا يؤدي الى نقص في الأموال النقدية .
- ٢ - الأموال التي تحصل عليها المنشأة نتيجة اصدار اسهم رأس المال أو اصدار اسهم جديدة لزيادة رأس المال .



- ٣ - السندات التي تصدرها الشركات .
- ٤ - القروض التي تحصل عليها المنشآت من الغير .
- ٥ - ثمن بيع بعض الأصول الثابتة ، ويكون ذلك عادة في نهاية حياتها الانتاجية .
- ٦ - المتحصل من ثمن بيع الاستثمارات التي تكون عادة في شكل أوراق مالية .

أما أبواب استخدام هذه الأموال فهي عادة تتخذ الصور الآتية أو بعضها :

- ١ - مشتريات البضاعة والمواد الأولية ، والمصروفات والأجور والمزونات التي تدفعها المنشأة في عملياتها العادية .
- ٢ - ما تسدده المنشأة الى حملة الأسهم :
- أ ) كالأرباح الموزعة على حملة الأسهم
- ب ) أو رد قيمة الاسهم عند تخفيض رأس المال .
- ٣ - ما تسدده المنشأة لرد قيمة السندات أو القرض .
- ٤ - مشتريات الأصول الثابتة .
- ٥ - شراء الاستثمارات التي تتمثل عادة في شكل أسهم في شركات تابعة .
- ٦ - تسوية الخسائر التي تكون قد أصابت المنشأة .

ونبين فيما يلي أهم عناصر الموارد المالية واستخداماتها كما تظهر في نموذج لاحدى القوائم :

## نموذج لقائمة الموارد المالية واستخداماتها

لاحدى الشركات عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر سنة . . .

الموارد التي يمكن الحصول عليها	استخدامات الموارد
أولاً - من العمليات :	اولاً - في تسديدات الى حملة الاسهم
١ - صافي ربح السنة	عند رد جزء من رأس المال .
٢ - استهلاك الأصول الثابتة	
والمعنوية .	ثانياً - الأرباح الموزعة
ثانياً - من زيادة رأس المال	ثالثاً - في رد السندات او سداد القروض
ثالثاً - من اصدار سندات او الحصول	طويلة الأجل او المخصصات اللازمة
على قروض	رابعاً - في مدفوعات لشراء اصول ثابتة ،
رابعاً - من بيع الأصول الثابتة :	او مصروفات رأسمالية او استثمارات .
= جملة الأموال التي أمكن الحصول عليها = جملة الأموال المستخدمة	

رابعاً : خطوات اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها :

ويتم اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها على خطوات ثلاث :

- الخطوة الأولى : إعداد جدول رأس المال العامل لبيان قيمة التغير في رأس المال العامل نتيجة التغيرات التي طرأت على عناصر الأصول المتداولة وعناصر الخصوم المتداولة للمنشأة في نهاية سنتين متتاليتين .
- الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارن ، مع استبعاد عناصر الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، ووضع رقم رأس المال محلها .
- الخطوة الثالثة : اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها التي تبين التغير الذي طرأ على عناصر الأصول الثابتة والخصوم الثابتة .

مثال ١ :

فيما يلي ميزانية احدى المنشآت في ٨٣/١٢/٣١ و ٨٢/١٢/٣١ :

٨٢/١٢/٣١    ٨٣/١٢/٣١

٤٥ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	اراضي
٢٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	مخزون آخر المدة
٣٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	اوراق القبض
٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	العملاء
٢٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	النقدية
<u>١٤٠ ٠٠٠</u>	<u>١٨٠ ٠٠٠</u>	
٤٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	رأس المال
٤٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	قرض طويل الاجل
٤٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	موردون
٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	أوراق دفع
١٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	الربح المحتفظ به
<u>١٤٠ ٠٠٠</u>	<u>١٨٠ ٠٠٠</u>	

والمطلوب :

- ١ - اعداد جدول تغير رأس المال العامل .
- ٢ - اعداد جدول الميزانية المقارن مستخدماً رأس المال اعامل .
- ٣ - اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في ٨٣/١٢/١٩٨٣ .

الخطوة الأولى : هي إعداد جدول رأس المال العامل : -

جدول تغيير رأس المال العامل:

٨٢/١٢/٣١	٨٣/١٢/٣١	الأصول المتداولة
٢٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	مخزون أول المدة
٣٠ ٠٠٠	٣٥ ٠٠٠	أوراق القبض
٢٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	العملاء
٢٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	النقدية
٩٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠	الخصوم المتداولة:
٤٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	موردون
٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	أوراق دفع
٤٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	
٥٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	رأس المال اعامل

ويبدو من هذا الجدول :

ليرة  
 ٧٥ ٠٠٠ ان رأس المال العامل بلغ في نهاية سنة ١٩٨٣  
 ٥٠ ٠٠٠ بينما كان رأس المال العامل في نهاية سنة ١٩٨٣  
 ٢٥ ٠٠٠ بزيادة في سنة ١٩٨٣ قدرها  
 وتمثل زيادة رأس المال العامل زيادة قدرها ٢٥ ٠٠٠ ليرة في الموارد المالية  
 للمنشأة على استخداماتها لتلك الموارد .

الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارنة : -

وتكون الخطوة التالية هي اعداد جدول الميزانية المقارنة مع استخدام رقم رأس  
 المال العامل الذي يحل محل الأصول المتداولة والخصوم المتداولة .

ويظهر هذا الجدول في هذه الحالة على النحو الآتي : -

الميزانية المقارنة			
الموارد الاستخدامات			
٨٢/١٢/٣١ ٨٣/١٢/٣١			
٢٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	رأس المال العامل
٢٠ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	اراضي
	٩٥ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠	
	٣٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	رأس المال
٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	قرض طويل الأجل
٢٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	الربح المحتفظ به
٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠

ويتبين من هذا الجدول : -

#### ١ - الأراضي :

زادت من ٤٥ ٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الأولى الى ٦٥ ٠٠٠ ليرة في نهاية السنة الثانية .

ويعني ذلك شراء اراض جديدة بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة خلال السنة الثانية ١٩٨٣ وبين ذلك استخداماً لأموال المنشأة قيمته ٢٠ ٠٠٠ ليرة لشراء أراض جديدة .

#### ٢ - رأس المال :

زاد من ٤٠ ٠٠٠ ليرة الى ٧٠ ٠٠٠ ليرة اي بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ليرة خلال السنة الثانية .

ويعني ذلك الحصول على اموال قيمتها ٣٠ ٠٠٠ ليرة خلال سنة ١٩٨٣ . ويمثل ذلك زيادة في الموارد المالية .

### ٣- قروض طويل الأجل :-

نقص من ٤٥.٠٠٠ الى ٤٠.٠٠٠ ليرة ويعني ذلك سداد ٥.٠٠٠ ليرة من القرض طويل الأجل .  
ويمثل ذلك استخداماً لأموال المنشأة .

### ٤ - الربح المحتفظ به :-

زاد من ١٠.٠٠٠ ليرة الى ٣٠.٠٠٠ ليرة بما يعادل ٢٠.٠٠٠ ليرة تمثل صافي ربح السنة .

ويعتبر صافي الربح مورداً من الموارد المالية الرئيسية للمنشأة .

وينبغي أن يلاحظ :

١ - أن مجموع عناصر الموارد المختلفة وقدره ٥٠,٠٠٠ ليرة يؤدي الى زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ .

٢ - أن مجموع عناصر الاستخدامات المختلفة وقدره ٢٥,٠٠٠ ليرة يؤدي الى نقص رأس المال العامل بهذا المبلغ المجموع .

٣ - الزيادة في مجموع الموارد على الاستخدامات وقدرها ٢٥,٠٠٠ ليرة تمثل صافي الزيادة في رأس المال العامل .

وبهذا يظهر هذا المبلغ في جانب الاستخدامات كمتعم حسابي وليس باعتباره أحد عناصر الاستخدامات .

ونتيجة لذلك تظهر قائمة الموارد المالية واستخداماتها للمنشأة عن السنة المنتهية

في ٨٣/١٢/٣١ على النحو الآتي :

## قائمة الموارد المالية واستخداماتها

الموارد المالية:

٢٠ ٠٠٠	
٣٠ ٠٠٠	
٥٠ ٠٠٠	<u>٥٠ ٠٠٠</u>

صافي الربح

من زيادة رأس المال

جملة الموارد المالية

استخدامات الموارد المالية:

٢٠ ٠٠٠	
٥ ٠٠٠	
٢٥ ٠٠٠	<u>٢٥ ٠٠٠</u>
٢٥ ٠٠٠	<u><u>٢٥ ٠٠٠</u></u>

لشراء أراضي

لسداد جزء من القرض طويل الأجل

جملة الاستخدامات

زيادة الموارد المالية على الاستخدامات

وهو ما يعادل الزيادة في رأس المال العامل

مثال ٢ :

فيما يلي الميزانية المقارنة لاحدى النشاطات في ٨٢/١٢/٣١ وفي

١٩٨١/١٢/٣١ :

٨١/١٢/٣١	٨٢/١٢/٣١
٣٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
١٥٠ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
١٣٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
١٣٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠
١٨٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
<u>٦٢٠ ٠٠٠</u>	<u>٧٣٠ ٠٠٠</u>
٧٥ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠
٣٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
١٥٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
٢٨٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
٤٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
<u>٦٢٠ ٠٠٠</u>	<u>٧٣٠ ٠٠٠</u>

النقدية

العملاء

المخزون السلمي في آخر المدة

الأراضي

آلات

أوراق الدفع

موردون

قرض طويل الأجل

رأس المال

مجمع الاستهلاك

الأرباح المحتفظ بها

والمطلوب :

١ - اعداد جدول تغير رأس المال العامل -

٢ - اعداد جدول الميزانية المقارن مستخدماً رأس المال العامل -

٣ - تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها سنة ١٩٨٢ -

الخطوة الأولى : هي إعداد جدول رأس المال العامل : -

جدول تغير رأس المال اعامل

في	في	الأصول المتداولة
٨١/١٢/٣١	٨٢/١٢/٣١	التقديية
٣٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	العملاء
١٥٠ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	المخزون السلمي في آخر المدة
١٣٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	
<u>٣١٠ ٠٠٠</u>	<u>٢٧٠ ٠٠٠</u>	
		الخصوم المتداولة
٧٥ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠	أوراق الدفع
٣٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	موردون
<u>١١٠ ٠٠٠</u>	<u>١١٠ ٠٠٠</u>	
<u>٢٠٠ ٠٠٠</u>	<u>١٦٠ ٠٠٠</u>	رأس المال العامل

ويبدو من هذا الجدول :

٢٠٠ ٠٠٠ ليرة

ان رأس المال العامل بلغ في نهاية السنة الأولى

١٦٠ ٠٠٠ ليرة

بينما كان في نهاية السنة الثانية

٤٠ ٠٠٠ ليرة

بنقص في السنة الثانية قدره

ويمثل نقص رأس المال العامل نقص قدره ٤٠ ٠٠٠ ليرة في الموارد المالية

للمنشأة على استخداماتها لتلك الموارد .



الخطوة الثانية : اعداد جدول الميزانية المقارنة :

وتكون الخطوة التالية هي اعداد جدول الميزانية المقارن مع استخدام رأس المال العامل الذي يحل محل الأصول المتداولة والخصوم المتداولة .

ويظهر هذا الجدول في هذه الحالة على النحو الآتي :

جدول الميزانية المقارن

الإستخدامات	الموارد	في	
		٨١/١٢/٣١ ليرة	٨٢/١٢/٣١ ليرة
	٤٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
١٣٠ ٠٠٠		١٣٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠
٢٠ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
		٥١٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠
الخصوم :			
	١٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
	٢٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
	٨٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
		١٦٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠

ويتبين من هذا الجدول : -

١ - الأراضي :

زادت بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٢ - الآلات :

زادت بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٣ - فرض طويل الأجل :

نقص بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ليرة ويمثل ذلك استخداماً بهذا المبلغ .

٤ - رأس المال :

زاد بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة وتمثل هذه الزيادة مورداً مالياً .

٥ - الاستهلاك :

زاد بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ليرة ، وتظهر هذه الزيادة في جانب الموارد مع صافي الربح لتحديد مجموع الموارد المالية من العمليات . وسبق ان ذكرنا انه ينبغي اضافة الاستهلاك إلى صافي الربح لتحديد الموارد المالية للمنشأة من العمليات أي من نشاطها الرئيسي :

٦ - الربح المحتفظ به :

زاد بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ليرة يمثل صافي ربح السنة ( بعد خصم الاستهلاك ) . وهو مورد من الموارد الرئيسية للمنشأة .

وينبغي أن يلاحظ :

١ - أن مجموع عناصر الموارد المختلفة وقدره ١٢٠,٠٠٠ ليرة زيادة رأس المال العامل بهذا المبلغ .

٢ - أن مجموع عناصر الاستخدامات المختلفة وقدره ١٠,٠٠٠ إلى نقص رأس المال العامل بهذا المبلغ المجموع .

٣ - النقص في مجموع الموارد عن الاستخدامات وقدره يمثل صافي النقص في رأس المال العامل .

ولهذا يظهر هذا المبلغ في جانب الموارد كمتمم حسابي وأحد عناصر الموارد .

الخطوة الثالثة : اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها : -

ويترتب على التحليل السابق اعداد قائمة الموارد المالية واستخداماتها على النحو الآتي :

## قائمة الموارد المالية واستخداماتها

عن السنة المالية المنتهية في ١٩٨٢/١٢/٣١

الموارد المالية :		ليرة	ليرة
من صافي الربح		٨٠ ٠٠٠	
من الاستهلاك		٢٠ ٠٠٠	
من زيادة رأس المال		٢٠ ٠٠٠	
		<u>١٢٠ ٠٠٠</u>	<u>١٢٠ ٠٠٠</u>
استخدامات الموارد المالية :			
لشراء الأراضي		١٣٠ ٠٠٠	
لشراء الآلات		٢٠ ٠٠٠	
لسداد القرض طويل الأجل		١٠ ٠٠٠	
		<u>١٦٠ ٠٠٠</u>	<u>١٦٠ ٠٠٠</u>
نقص الموارد المالية على استخداماتها			
وهو ما يعادل النقص في رأس المال العامل			( ٤٠ ٠٠٠ )

ويتبين من هذا الجدول : -

- ان الموارد المالية خلال سنة ١٩٨٢ بلغت ١٢٠ ٠٠٠ ليرة
- ان الاستخدامات خلال تلك السنة بلغت ١٦٠ ٠٠٠
- بنقص في الموارد عن الاستخدامات قدره ٤٠ ٠٠٠
- وهو ما يعادل النقص في رأس المال العامل

## تمارين

تمرين ١ :

قدمت اليك احدى المنشآت البيانات الآتية عن عملياتها خلال السنة المنتهية في

٨١ / ١٢ / ٣١ :

### ليرة

- ١ - بلغ صافي الربح عن السنة المنتهية في ٨١ / ١٢ / ٣١ ١٠٠ ٠٠٠
- ٢ - بعد خصم الاستهلاك وقدره ٣٠ ٠٠٠
- ٣ - زيد رأس مال المنشأة بمبلغ ٥٠ ٠٠٠
- ٤ - باعت المنشأة اراضي بمبلغ ٢٠ ٠٠٠
- ٥ - اشترت المنشأة آلات بمبلغ ٤٥ ٠٠٠
- ٦ - اشترت المنشأة مبان جديدة بمبلغ ٣٥ ٠٠٠
- ٧ - سددت المنشأة قرضاً طويلاً للأجل بمبلغ ٢٥ ٠٠٠
- ٨ - سحب صاحب المنشأة من أرباح المنشأة ١٥ ٠٠٠

والمطلوب : تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في

٨١ / ١٢ / ٣١ .

تمرين ٢ :

قدمت اليك احدى الشركات البيانات الآتية عن عملياتها خلال السنة المنتهية

في ٨٢ / ١٢ / ٣١ :

- ١ - بلغ صافي ربح السنة ٢٠٠ ٠٠٠
- بعد خصم الاستهلاك وقدره ٥٠ ٠٠٠
- ٢ - باعت المنشأة آلات قديمة بمبلغ ٤٥ ٠٠٠
- ٣ - اشترت المنشأة آلات جديدة بمبلغ ٢٥٠ ٠٠٠
- ٤ - ردت عن رأس مالها اسهما بمبلغ ٦٠ ٠٠٠

٥ - باعت استثمارات ( ثابتة ) بمبلغ ٣٥ ٠٠٠

٦ - أصدرت سندات طويلة الأجل بمبلغ ٤٠ ٠٠٠

٧ - وزعت ارباحا بمبلغ ٥٥ ٠٠٠

والمطلوب : تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن السنة المنتهية في ٨٢/١٢/٣١ .

تمرين ٣ :

فيما يلي الميزانية المقارنة لاحدى المنشآت في ١٩٨٢/١٢/٣١ وفي ١٩٨١/١٢/٣١ .

الأصول:	٨٢/١٢/٣١	٨١/١٢/٣١
النقدية	٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
العملاء	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	١٥٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
الأراضي	٤٥٠ ٠٠٠	٣٤٠ ٠٠٠
المجموع	٧٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
الخصوم:		
الموردون	٣٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
أوراق الدفع	٨٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠
قرض طويل الأجل	١٧٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
رأس المال	٣٣٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتفظ بها	١٤٠ ٠٠٠	٠ ٠٠٠
المجموع	٧٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠

### والمطلوب :

- ١ - اعداد جدول تغير رأس المال العامل .
- ٢ - اعداد جدول الميزانية المقارنة مستخدماً رأس المال العامل .
- ٣ - تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن سنة ١٩٨٢ .

تمرين ٤ :

فما يلي ميزانية لإحدى المنشآت في ٨٣/١٢/٣١ وفي ٨٢/١٢/٣١ .

٨٢/١٢/٣١	٨٣/١٢/٣١	
٣٥ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	النقدية
١٥٥ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	العملاء
١٤٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠	المخزون السلمي
١٤٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	الأراضي
٢٣٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	الألات
<u>٧٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٨١٠ ٠٠٠</u>	المجموع
٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	أوراق الدفع
٤٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	موردون
١٦٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	قرض طويل الأجل
٢٩٠ ٠٠٠	٣١٠ ٠٠٠	رأس المال
٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	مجمع الاستهلاك
٧٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	الأرباح المحتفظ بها
<u>٧٠٠ ٠٠٠</u>	<u>٨١٠ ٠٠٠</u>	

### والمطلوب :

- ١ - إعداد جدول تغير رأس المال العامل .
- ٢ - إعداد جدول الميزانية المقارنة مستخدماً رأس المال العامل .
- ٣ - تصوير قائمة الموارد المالية واستخداماتها عن سنة ١٩٨٢ .

# محتويات الكتاب

صفحة

٢	مقدمة
١	الباب الأول: الإطار الفكري للمحاسبة المالية
٥	الفصل الأول: في تعريف المحاسبة وأهدافها
٢٦	الفصل الثاني: الإطار الفكري للمحاسبة والمبادئ المحاسبية المقبولة
	الباب الثاني: تحقق الإيرادات والمصروفات وقياس الدخل
٥٣	الدوري للمشروعات
٥٧	الفصل الثالث: في مشاكل المحاسبة على الإيرادات في المحاسبة
٩٠	الفصل الرابع: في قياس المصروفات وغيرها من الأعباء
	الفصل الخامس: في مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتصوير الحسابات
١٢٢	الختامية (قوائم الدخل)
	الباب الثالث: في الميزانية العمومية وجرد وتقييم الأصول
١٦٧	قصيرة الأجل
١٧٠	الفصل السادس: في الميزانية العمومية كتقرير عن المركز المالي
	الفصل السابع: في جرد وتقييم الأصول السائلة (نقدية واستثمارات
٢٠٧	قصيرة الأجل - متحصلات - أوراق قبض).

	الفصل الثامن:	في جرد وتقييم مخزون آخر المدة:
٢٧٦	أ - التحقق ومشاكل بضاعة الأمانة	
	الفصل التاسع:	في جرد وتقييم مخزون آخر المدة:
٣٣٢	ب - التقييم وبعض المشاكل الفرعية المرتبطة بالمخزون	
	الباب الرابع:	في جرد وتقييم الأصول طويلة الأجل
٣٨٩	وما يرتبط بها من مشاكل محاسبية	
	الفصل العاشر:	في المشاكل المحاسبية المرتبطة بتملك الأصول طويلة الأجل والاستغناء عن خدماتها
٣٩٧		
	الفصل الحادي عشر:	في مشاكل الإهلاك وإعادة تقييم الأصول طويلة الأجل
٤٢٨		
	الباب الخامس:	جرد وتقييم الالتزامات وحقوق الملكية والمشاكل المحاسبية المرتبطة بها
٤٧١		
	الفصل الثاني عشر:	في المشاكل المحاسبية المتعلقة بالالتزامات وظهورها في الميزانية العمومية
٤٧٥		
٥٠١	الفصل الثالث عشر:	في حقوق الملكية في المنشآت المختلفة
	الباب السادس:	في مشاكل تحقيق الإيرادات واعداد القوائم المالية باستخدام أسس تحقق مختلفة
	الفصل الرابع عشر:	قياس الربح في اوامر الانتاج طويلة الأجل (عقود المقاولات)
٥٢٣		
٥٦٢	الفصل الخامس عشر:	البيع بالتسيط



٥٩٠	المحاسبة في المهن الحرة	الفصل السادس عشر:
٦٤٥	في دراسة وتحليل القوائم المالية	الباب السابع
	اعداد القوائم المالية من السجلات	الفصل السابع عشر:
٦٤٩	غير الكاملة	
٦٨٢	التحليل الأفقي والرأسي	الفصل الثامن عشر:
٧٤٦	قائمة الموارد المالية واستخداماتها	الفصل التاسع عشر:
٧٦٩		محتويات الكتاب





المكتبة  
المحاسبية

Bibliotheca Alexandrina



0517042